

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN



**PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL CON PREEMINENCIA DE
IMPUESTOS INDIRECTOS Y LA CONSECUENTE DESGRAVACIÓN
DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS A TRAVÉS DE UNA POLÍTICA
TRIBUTARIA**

Disertación presentada por:

Juan Paura García

Como requisito parcial para obtener el Grado de
Doctor en Filosofía con Especialidad en Administración

Monterrey, México. Diciembre de 2005

**PROPUESTA DE UN RÉGIMEN FISCAL CON PREEMINENCIA DE IMPUESTOS
INDIRECTOS Y LA CONSECUENTE DESGRAVACIÓN DE LOS IMPUESTOS
DIRECTOS A TRAVÉS DE UNA POLÍTICA TRIBUTARIA**

Aprobación de la Tesis:

Presidente: Dr. Gustavo Alarcón Martínez

Secretario: Dr. Jorge Zúñiga Sánchez
de la Vega

1er. Vocal: Dra. Mónica Blanco Jiménez

2º Vocal: Dr. Alfredo Hernández Luna

3er. Vocal: Dr. José N. Barragán Codina

San Nicolás de los Garza, Nuevo León
Diciembre de 2005

AGRADECIMIENTOS

RECONOCIMIENTOS

DEDICATORIA

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
ABREVIATURAS UTILIZADAS	6
LISTA DE TABLAS.....	8
LISTA DE FIGURAS	10
LISTA DE GRÁFICAS	11
INTRODUCCIÓN	12
TABLA DE CONTENIDO	15
 PRIMERA PARTE. ESTRUCTURA DE LOS SISTEMAS Y REGÍMENES FISCALES	
CAPÍTULO 1. EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES	19
CAPÍTULO 2. CONFORMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES	32
CAPÍTULO 3. EL DERECHO FISCAL COMO RAMA DEL DERECHO	44
 SEGUNDA PARTE. SISTEMA FISCAL MEXICANO Y POLÍTICA FISCAL	
CAPÍTULO 4. ESTRUCTURA DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO	55
CAPÍTULO 5. LOS INGRESOS EN MÉXICO	69
CAPÍTULO 6. MARCO JURÍDICO – FISCAL DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO	77
CAPÍTULO 7. POLÍTICA FISCAL	96
 TERCERA PARTE. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	
CAPÍTULO 8. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	116
CAPÍTULO 9. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL Y EN MÉXICO	128
 CUARTA PARTE: PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL	
CAPÍTULO 10. PRUEBA DE LA PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL	141
CAPÍTULO 11. PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL	166
 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	202
 BIBLIOGRAFÍA	207
 ANEXOS	
ANEXO 1. REFORMAS PLANTEADAS EN LAS CONVENCIONES FISCALES	218
ANEXO 2. PROYECCIONES FINANCIERAS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL MODELO	220
ANEXO 3. PROYECCIONES FINANCIERAS SIN MODIFICACIÓN AL SISTEMA FISCAL	231
ANEXO 4. HISTÓRICO DE CAMBIOS EN LAS TASAS Y EXENCIONES DEL IVA 1980-2005	233
ANEXO 5. PROTOTIPO DE ENCUESTA	239
ANEXO 6. LISTADO DE RESPUESTAS A ENCUESTAS	242

ABREVIATURAS UTILIZADAS

a.C.	Antes de Cristo
AELC	Asociación Europea de Libre Comercio
ALADI	Asociación Latinoamericana de Integración
API	Administraciones Portuarias Integrales
CFF	Código Fiscal de la Federación
CNH	Convención Nacional Hacendaria
CONAGO	Conferencia Nacional de Gobernadores
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
d.C.	Después de Cristo
DOF	Diario Oficial de la Federación
FAIS	Fondo de Aportaciones a la Infraestructura Social
FAM	Fondo de Aportaciones Múltiples
FARAC	Fideicomiso de Apoyo para el Rescate de Autopistas Concesionadas
FGP	Fondo General de Participaciones
FORTAMUN	Fondo de Fortalecimiento Municipal
ICE	Impuestos al Comercio Exterior
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IMPAC	Impuesto al Activo
INDETEC	Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas
INEGI	Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática
IPAB	Instituto de Protección al Ahorro Bancario
ISAI	Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles
ISAN	Impuesto sobre Automóviles Nuevos
ISIM	Impuesto sobre Ingresos Mercantiles
ISR	Impuesto sobre la Renta
ISTUV	Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LCF	Ley de Coordinación Fiscal
LFD	Ley Federal de Derechos
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIMPAC	Ley del Impuesto al Activo
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta

LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOPJF	Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PAR	Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes
PEMEX	Petróleos Mexicanos
PIB	Producto Interno Bruto
RFP	Recaudación Federal Participable
RFSP	Requerimientos financieros del sector público
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SHRFSP	Saldo histórico de los requerimientos financieros del sector público
SNCF	Sistema Nacional de Coordinación Fiscal
TLCAN	Tratado de Libre Comercio con América del Norte
UR.	Última reforma

LISTA DE TABLAS

Tabla 2.1	Principios de imposición fiscal	33
Tabla 2.2	Modelos Tributarios	38
Tabla 2.3	Clasificación de los ingresos por tratadistas	42
Tabla 4.1	Ingresos tributarios de los tres órdenes de gobierno en México (1999-2003)	61
Tabla 4.2	Integración del %RFP a las entidades federativas	64
Tabla 4.3	Ingresos brutos de los Estados 2003	66
Tabla 4.4	Ingresos brutos de los municipios 2003	68
Tabla 6.1	Convenios para evitar la doble imposición fiscal	79
Tabla 6.2	Leyes Normativas con implicación fiscal	80
Tabla 6.3	Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2005	83
Tabla 6.4	Acuerdos de la CNH en proceso de seguimiento	94
Tabla 7.1	Efectos de las Políticas Fiscales en México (1947-1980)	103
Tabla 7.2	Impuestos suprimidos por el IVA	106
Tabla 7.3a	Recaudación Fiscal Histórica como % del PIB (1950-2004)	113
Tabla 7.3b	Recaudación Fiscal Histórica como % del PIB (1950-2004)	114
Tabla 9.1	Definiciones de impuestos directos e indirectos	129
Tabla 9.2	Porcentaje de impuestos directos e indirectos en los países de la OCDE	132
Tabla 9.3	Comparativo de los Ingresos Tributarios en América	133
Tabla 9.4	Comparativo internacional de las variables correspondientes al ahorro, consumo e inversión en relación a la tasa de IVA	134
Tabla 9.5	Clasificación de los impuestos de México en Indirectos y Directos	137
Tabla 10.1	Criterios para evaluar la significancia estadística	147
Tabla 10.2	Determinación del universo para la muestra	148
Tabla 11.1	Regímenes fiscales del ISR	168
Tabla 11.2	Tasas de IVA y su aplicación	174
Tabla 11.3	Sujeto, objeto y tasa del IEPS 2005	176
Tabla 11.4	Procedimiento para el cálculo del IMPAC	177
Tabla 11.5	Cambios en exenciones y acreditamientos en Leyes Fiscales	

	2001 – 2005	178
Tabla 11.6	Modificaciones a las leyes fiscales 2001 – 2005	179
Tabla 11.7	Efectos de las reformas jurídicas propuestas	200

LISTA DE FIGURAS

Figura 2.1	Conformación de los Sistemas Fiscales	32
Figura 3.1	Esquema del Derecho	45
Figura 4.1	Distribución de potestades tributarias en los órdenes de gobierno..	61
Figura 10.1	Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 1	151
Figura 10.2	Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 2	152
Figura 10.3	Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 3	153
Figura 10.4	Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 4	155
Figura 10.5	Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 5	156
Figura 10.6	Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 6	157
Figura 10.7	Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 7	158
Figura 10.8	Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 8	159
Figura 10.9	Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 9	160
Figura 10.10	Mapeo de encuestas respondidas	164

LISTA DE GRÁFICAS

Gráfica 4.1	Impuestos como porcentaje de los ingresos tributarios (2005) ...	63
Gráfica 4.2	Composición de los impuestos estatales 2003	65
Gráfica 4.3	Composición de los impuestos municipales 2003	67
Gráfica 9.1	Ingresos Fiscales Totales como porcentaje del PIB, 1998-2003 .	131
Gráfica 9.2	Tasas de IVA en los países miembros de la OCDE	136
Gráfica 9.3	Tasas de ISR en los países miembros de la OCDE	136
Gráfica 9.4	Integración de los impuestos en México 2005	137
Gráfica 10.1	Regresión estadística	147
Gráfica 11.1	Evolución de las tasas de ISR (1980 – 2005)	167
Gráfica 11.2	Evolución de las tasas de IVA (1980 – 2005)	173
Gráfica 11.3	Comparativo Recaudación Prespuestada – Real (1998 – 2003) ..	198
Gráfica 11.4	Efectos de la no aplicación de la Propuesta	201

INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo doctoral es realizar pruebas de hipótesis que permitan establecer la posibilidad de implementar una Propuesta de Régimen Fiscal, diferente en forma y fondo a lo presentado año con año en nuestro país, que se establezca con una preponderancia de los impuestos indirectos sobre los impuestos directos, contribuyendo a incrementar el porcentaje de ingresos tributarios de México en relación con el PIB, a fin de operar con base en un nivel promedio al que presentan diversos países de características semejantes al nuestro, en el panorama internacional actual.

El problema de la insuficiencia de recursos del erario público a nivel nacional es un problema común, aunado al peso de la deuda pública interna y externa; esta insuficiencia afecta negativamente el desempeño de la economía, por lo que es de vital importancia para el país, estructurar una reforma fiscal integral en la que se considere principalmente el aspecto recaudatorio, a fin de atender los diversos requerimientos del aparato productivo y de la política social.

Referirse a los impuestos podría considerarse algo recurrente; sin embargo, es un tema que ha tenido relevancia en cada una de las etapas de todas las economías del mundo, por lo que considero de importancia incluir dentro de este trabajo temas referentes a los antecedentes a nivel internacional y en México de los impuestos y sistemas fiscales.

El trabajo se encuentra conformado por cuatro partes agrupadas en 11 capítulos. La primera parte denominada *Estructura de los Sistemas y Regímenes Fiscales*, incluye tres capítulos. El primero bajo el título de “Evolución de los Sistemas Fiscales”, tiene como objetivo señalar las diversas etapas por las que atravesó la conformación de los actuales sistemas fiscales del mundo, así como conocer las bases en que se sustentan los modelos actuales.

El capítulo número dos titulado “Conformación de los Sistemas Fiscales”, establece el marco jurídico de las diversas estructuras fiscales, los modelos de imposición a nivel internacional, la clasificación que diversos tratadistas realizaron de los ingresos públicos y la clasificación de los ingresos en el sistema fiscal mexicano.

El capítulo tres: “El Derecho Fiscal como rama del Derecho”, menciona las clasificaciones del derecho con el objeto de establecer claramente de dónde se desprende el derecho fiscal y sus respectivas ramas.

La segunda parte del trabajo denominada *Sistema Fiscal Mexicano y Política Fiscal*, está conformada por tres capítulos. El primero de ellos denominado “Estructura del Sistema Fiscal Mexicano, trata el concepto de hacienda pública y la administración pública en México, la conformación del Supremo Poder de la Federación y los ámbitos de validez (federal, estatal y municipal). El capítulo quinto: “Los Ingresos en México” establece la conformación de los ingresos, define el concepto de contribuciones y de los ingresos que de acuerdo a las leyes mexicanas forman parte de este concepto. El siguiente capítulo: “Marco Jurídico – Fiscal del Sistema Fiscal Mexicano”, da a conocer cada uno de los ordenamientos jurídicos que tienen implicación en el área hacendaria y cuyo conocimiento es indispensable para la generación de la Propuesta de Régimen Fiscal. Por su parte el capítulo final de esta parte: “Política Fiscal”, muestra de una manera detallada lo que se define como política fiscal, los objetivos a los que debe estar encaminada en relación a sus componentes de ingreso y gasto; asimismo expone un panorama de las políticas fiscales que han sido implementadas en México desde el año de 1980 a la fecha, lo que es indispensable para el replanteamiento de los ordenamientos que rigen la actual política fiscal.

La tercera parte del trabajo denominada *Impuestos Directos e Indirectos* se conforma por dos capítulos. El primero llamado “Definición y clasificación de los impuestos”, que como su nombre lo indica, representa la parte medular de este trabajo y por lo mismo, se considera necesario definir y describir cada uno de ellos. En adición se establecen algunas otras clasificaciones doctrinarias de los impuestos. El segundo denominado “Impuestos Directos e Indirectos en el ámbito internacional y en México”, muestra estadísticas de la OCDE en relación a cargas fiscales, imposición de tasas, así como también se establecen datos de algunos países de América Latina que representan puntos de referencia para la estructura de los impuestos en México.

La cuarta parte denominada *Propuesta de Régimen Fiscal* se conforma primeramente por el capítulo “Prueba de la Propuesta de Régimen Fiscal”, en el que se muestra el desarrollo de la metodología de investigación del trabajo. Primeramente el planteamiento del problema establece una insuficiencia de recursos públicos en México para cubrir el gasto público y la

elevada inversión, generando como consecuencia un déficit en las finanzas públicas, cubierto en la mayoría de los casos, con un incremento del endeudamiento interno y externo del país. Se proponen dos alternativas de hipótesis como solución al problema de investigación, la primera denominada técnico-estadística establece: **“la experiencia histórica en el caso de México es indicativa de que un aumento en la proporción de Impuestos Indirectos con respecto a la proporción de los Impuestos Directos en relación al total de ingresos tributarios, permite aumentar la recaudación de Ingresos Tributarios como porcentaje del Producto Interno Bruto”** y la segunda denominada socio – administrativa enuncia: **“el establecimiento en México de un Régimen Fiscal conformado por una estructura jurídico – fiscal en la que la proporción de Impuestos Indirectos sea mayor a la de Impuestos Directos es jurídica y prácticamente viable”**. Posteriormente se realizan las pruebas a ambas hipótesis incluyendo funciones estadísticas, así como un análisis muestral vinculado a la aplicación de una encuesta de investigación y el correspondiente análisis de los resultados obtenidos.

En el capítulo “Propuesta de Régimen Fiscal”, se incluye primeramente un análisis de los cambios más recientes a las leyes fiscales y posteriormente la Propuesta de Régimen Fiscal con los cambios planteados a los ordenamientos jurídicos, a fin de obtener un incremento en la recaudación de recursos fiscales con base en una mayor preeminencia de los impuestos indirectos. El capítulo incluye el cálculo financiero de la recaudación tributaria que se obtendría con la Propuesta y plantea la viabilidad de aplicación de la misma, tomando en consideración las respuestas obtenidas de la encuesta realizada a especialistas fiscales. Finalmente se plantean conclusiones y recomendaciones al respecto.

TABLA DE CONTENIDO

PRIMERA PARTE: ESTRUCTURA DE LOS SISTEMAS Y REGÍMENES FISCALES

CAPÍTULO 1. EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES

1.1 ORÍGENES DE LAS FORMAS DE PAGO	19
1.2 ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS DURANTE LA EDAD MEDIA	22
1.3 EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES EN MÉXICO	24

CAPÍTULO 2. CONFORMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES

2.1 MARCO JURÍDICO DE LOS SISTEMAS FISCALES	32
2.2 MODELOS DE IMPOSICIÓN FISCAL A NIVEL INTERNACIONAL	35
2.3 LOS INGRESOS COMO BASE DE LOS SISTEMAS FISCALES Y SU CLASIFICACIÓN	39
2.3.1 Cameralistas	40
2.3.2 Griziotti	41
2.3.3 Hugh Dalton	41
2.3.4 Bielsa	42
2.3.5 Einaudi	42

CAPÍTULO 3. EL DERECHO FISCAL COMO RAMA DEL DERECHO

3.1 DERECHO PÚBLICO	45
3.2 DERECHO ADMINISTRATIVO	47
3.3 DERECHO FINANCIERO	48
3.4 DERECHO FISCAL	49
3.4.1 Derecho Fiscal Constitucional	50
3.4.2 Derecho Fiscal Formal o Administrativo	51
3.4.3 Derecho Fiscal Sustantivo	52
3.4.4 Derecho Procesal Fiscal	52
3.4.5 Derecho Penal Fiscal	53
3.4.6 Derecho Fiscal Internacional	54

SEGUNDA PARTE: SISTEMA FISCAL MEXICANO Y POLÍTICA FISCAL

CAPÍTULO 4. ESTRUCTURA DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO

4.1 CONCEPTO DE HACIENDA PÚBLICA	55
4.2 CONFORMACIÓN DEL SUPREMO PODER DE LA FEDERACIÓN	56
4.2.1 Poder Ejecutivo	57
4.2.2 Poder Legislativo	57
4.2.3 Poder Judicial	58
4.3 ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN MÉXICO	58
4.4 ÁMBITO DE VALIDEZ DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS	59
4.4.1 Ámbito de Gobierno Federal	62
4.4.2 Ámbito de Gobierno Estatal	64
4.4.3 Ámbito de Gobierno Municipal	67

CAPÍTULO 5. LOS INGRESOS EN MÉXICO

5.1 CRÉDITOS FISCALES	69
5.2 TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LOS CRÉDITOS	70
5.3 CLASIFICACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES	71
5.3.1 Contribuciones	72
5.3.1.1 Impuestos	72
5.3.1.2 Aportaciones de Seguridad Social	73
5.3.1.3 Contribuciones de Mejoras	74
5.3.1.4 Derechos	75
5.3.1.5 Accesorios	75
5.4.2 Aprovechamientos	75
5.4 PRODUCTOS	76

CAPÍTULO 6. MARCO JURÍDICO – FISCAL DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO

6.1 MARCO JURÍDICO	77
6.1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	77
6.1.2 Tratados y Convenios Internacionales	78
6.1.3 Leyes orgánicas y reglamentarias	79
6.1.4 Leyes de aplicación supletoria y normativas	80
6.1.4.1 Código Fiscal de la Federación	81
6.1.4.2 Ley Aduanera	81
6.2 MARCO FISCAL	82
6.2.1 Ley de Ingresos de la Federación	82
6.2.2 Leyes y Reglamentos Fiscales	84
6.2.3 Reglas y Resoluciones Misceláneas	86
6.2.4 Decretos	86
6.2.5 Circulares, Criterios, Jurisprudencias y Resoluciones	87
6.3 LEY DE COORDINACIÓN FISCAL	88
6.3.1 Convenios de Coordinación Fiscal	89
6.3.2 Órganos de Coordinación	89
6.3.2.1 Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales	90
6.3.2.2 Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales	90
6.3.2.3 Junta de Coordinación Fiscal	91
6.3.2.4 Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC)	91
6.3.3 Convenciones Nacionales	92

CAPÍTULO 7. POLÍTICA FISCAL

7.1 INTRODUCCIÓN A LA POLÍTICA FISCAL	96
7.2 OBJETIVOS DE LA POLÍTICA FISCAL	97
7.3 DESARROLLO DE LA POLÍTICA FISCAL	100
7.4 EVOLUCIÓN DE LAS POLÍTICAS FISCALES	104
7.4.1 Principales modificaciones de la Política Fiscal en materia de impuestos	105
7.5 IMPLEMENTACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL	107
7.6 RECAUDACIÓN FISCAL HISTÓRICA EN MÉXICO (1950-1980)	112

TERCERA PARTE: IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

CAPÍTULO 8. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

8.1	DEFINICIÓN DE IMPUESTO	116
8.2	ELEMENTOS DEL IMPUESTO	119
8.3	CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS	122
8.3.1	Impuestos directos e indirectos	122
8.3.2	Impuestos reales y personales	123
8.3.3	Impuestos progresivos y regresivos	123
8.3.4	Impuestos fiscales y extrafiscales	124
8.3.5	Impuestos instantáneos y periódicos	125
8.3.6	Trasladables y acreditables	125
8.4	EFFECTOS ECONÓMICOS	126

CAPÍTULO 9. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL Y EN MÉXICO

9.1	DEFINICIONES DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	128
9.2	INGRESOS TRIBUTARIOS EN RELACIÓN AL PIB	130
9.3	IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL	131
9.4	EFFECTOS DE LA TASA DE IVA EN EL AHORRO, CONSUMO E INVERSIÓN	134
9.5	COMPARATIVO EN LAS TASAS DE IVA E ISR	135
9.6	IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN MÉXICO	136
9.7	CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	137

CUARTA PARTE: PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL

CAPÍTULO 10. PRUEBA DE LA PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL

10.1	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	141
10.2	OBJETIVOS Y JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	142
10.3	HIPÓTESIS Y VARIABLES EN LA HIPÓTESIS	144
10.4	PRUEBAS DE HIPÓTESIS	145
10.1.1	Comprobación de la hipótesis técnico – estadística	145
10.1.2	Comprobación de la hipótesis socio – administrativa	147
10.5	RECOLECCIÓN Y ANÁLISIS DE LOS DATOS	150
10.6	RESULTADOS DE LA PRUEBA DE VIABILIDAD Y FACTIBILIDAD	151

CAPÍTULO 11. PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL

11.1 FORMULACIÓN DEL ANTEPROYECTO	165
11.1.1 Análisis de cambios y reformas a las leyes de los principales impuestos directos e indirectos	166
11.1.1.1 Impuesto sobre la Renta	166
11.1.1.2 Impuesto al Valor Agregado	171
11.1.1.3 Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	174
11.1.1.4 Impuesto al Activo	175
11.1.1.5 Deducciones, acreditamientos y exenciones	176
11.1.2 Adición, derogación, abrogación y reformas a leyes con implicación en impuestos directos e indirectos	176
11.2 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA PROPUESTA	179
11.3 APLICACIÓN DE CAMBIOS Y REFORMAS A LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS	182
11.4 CÁLCULO FINANCIERO DE RECAUDACIÓN	196
11.4.1 Comparativo de Recaudación Real contra Presupuestal	196
11.4.2 Proyecciones financieras de recaudación	196
11.5 DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO O DECREMENTO DE INGRESOS PÚBLICOS FISCALES ANTES Y DESPUÉS DEL PROYECTO	197

PRIMERA PARTE: ESTRUCTURA DE LOS SISTEMAS Y REGÍMENES FISCALES

CAPÍTULO 1. EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

En el presente capítulo se mostrarán y establecerán algunos antecedentes sobre las diversas formas y sistemas de recaudación tributaria; igualmente, se proporcionarán elementos que permitan efectuar un análisis comparativo de los diferentes métodos de imposición en diversas épocas y culturas.

Asimismo, es importante mencionar que aún y cuando los primeros indicios de los regímenes fiscales no se dieron en México, en capítulos subsecuentes se hablará de la historia de los regímenes fiscales en nuestro país, se citarán los más importantes antecedentes de éstos, y se establecerá el comportamiento que han presentado los ingresos tributarios en relación con el total de ingresos del gobierno federal.

1.1 ORÍGENES DE LAS FORMAS DE PAGO

El origen de las contribuciones se da en el momento en el que el hombre decide vivir en sociedad y conformar las comunidades que posteriormente forman un Estado. Esta integración es conducida a través de un gobierno y para que este último tenga la posibilidad de cubrir las necesidades de sus comunidades, es necesario que establezca un medio generador de ingresos. En la actualidad este medio lo constituyen las políticas fiscales y económicas de un país.

Cuando se habla de sistemas fiscales, no se puede excluir de su estudio el origen, evolución y efectos que éstos han tenido a lo largo de la historia, lo anterior como consecuencia de que los impuestos no son un tema de reciente creación, sino que fue aproximadamente hace 7000 años cuando se dieron los primeros indicios de pago de los mismos en las civilizaciones antiguas.

Cuando el ser humano toma como forma de vida el sedentarismo, se empiezan a generar las necesidades personales como vivienda y alimentación. La primera representa los inicios de la figura jurídica de la propiedad y la segunda los cimientos del trueque y del intercambio comercial.

Las comunidades antiguas, al igual que en la actualidad, contaban con un dirigente o líder responsable, entre otras cosas, de mantener un adecuado nivel de vida entre los habitantes. Los medios económicos para llevarlo a cabo los obtenían, principalmente del trabajo físico que se utilizaba para la construcción de sus templos y casas; así como para arar el campo.

Actualmente existen evidencias de que las primeras leyes tributarias oficiales nacieron en antiguas civilizaciones de Egipto y Mesopotamia hace más de 5000 años. Sánchez Piña (1984),¹ menciona que una forma de tributar muy antigua fue la del trabajo físico, que se conservó en Europa hasta el siglo XIX. Esta forma de pago ya no es utilizada, sin embargo cabe señalar, que en México existe actualmente el pago en especie y una forma de éste son los impuestos que los artistas pagan al fisco mediante sus obras de arte.

La tributación mediante trabajo físico fue establecida también hacia el año 2500 a. C., cuando durante 20 años cerca de 100,000 personas trabajaron continuamente en la construcción de la pirámide del Rey Keops en Egipto arrastrando bloques de piedra de enormes dimensiones. También se sabe por una inscripción en una tumba de la antigua necrópolis de Sakkara en Egipto, que se presentaban declaraciones de impuestos sobre posesión de animales, frutos del campo y bienes semejantes (año 2300 a. C.) Lo anterior constituyó el primer antecedente del establecimiento de impuestos sobre bienes y servicios, mismos que actualmente forman una parte importante de los sistemas fiscales.

Hacia el año 2000 a. C., se implementó en Egipto un sistema tributario integral, compuesto de impuestos directos e indirectos: “la agricultura era gravada al 20% del producto bruto, y la base del impuesto era calculada en relación al nivel alcanzado por las aguas del Río Nilo que dejaban limo sobre el terreno fértil. La administración de los tributos fue confiada a los escribas, quienes gozaban del privilegio de estar exentos del impuesto, dándose así las

¹ Sánchez Piña, J. (1984). *Nociones de Derecho Fiscal*. México: Editorial Pac. p. 26.

primeras señales de desigualdad fiscal, evasión, corrupción y amnistía otorgada por el Farón.”²

En relación a los impuestos en la antigüedad, Porras y López³ (1977) narra: “los pueblos antiguos, en sus relaciones internacionales consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos.”

Sánchez Piña menciona que tras campañas militares victoriosas, los babilonios y asirios (año 1400 a. C.), dejaron inscrito en monumentos construidos por ellos mismos que los vencidos tenían la obligación de pagar fuertes prestaciones y tributos.

La inequidad se hizo presente en el imperio romano hacia el siglo V a. C., cuando se obligaba a los ciudadanos denominados itálicos a pagar tributos para liberar de la carga a los habitantes que tenían la suerte de contar con la ciudadanía romana.

Así también, entre algunas personalidades históricas que tuvieron relación con los impuestos, se encuentra el filósofo chino Confucio, quien fungió como inspector de hacienda del príncipe Dschau en el Estado de Lu (532 a. C.); así como Lao-Tse, quien afirmaba que el pueblo no podía ser bien dirigido debido a las excesivas cargas tributarias impuestas por el gobierno.

En la Piedra de Roseta, encontrada en el siglo XVI y cuyas inscripciones fueron utilizadas para descifrar los jeroglíficos egipcios, se establecía una amnistía que ponía fin a los agravios fiscales y determinaba un notable desarrollo económico.⁴ Esta piedra fue grabada hacia el año 197 a. C.

El elocuente abogado de la antigua Roma, Marco Tulio Cicerón (106-43 a. C.), exponía que los impuestos eran necesarios para el sostenimiento de la República. La recaudación por impuestos en aquella época se utilizaba para pagar los gastos de la milicia, los guardianes de la ciudad, establecer tribunales, templos, redes de alcantarillas y

² Senado de la República. (2003). *Modelos de Recaudación Fiscal*. México: Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República

³ Porras y López, A. (1977). *Curso de Derecho Fiscal*. México: Editorial Textos Universitarios, S.A.

⁴ Uckmar, V. *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*. Extraído de <http://www.uckmar.com/opinion/index.htm>

construcción de acueductos. Como se puede observar, el fin para el cual fueron y son utilizados los impuestos, es el bien común.

Un impuesto que formaba parte del sistema tributario de la antigua Roma (30 a. C. aprox.), era el llamado *moenia* (de “muros”), que consistía en pagos por la posesión de fincas reales y edificios, así como por la elaboración de obras públicas. Algunos otros impuestos que se captaban eran: *sacramentum* (pagado por el que perdía un litigio), *aerarii* (pagado por colonos que no gozaban de la ciudadanía romana, *scriptura* (sobre los que tenían zonas de pasto de ganados), *vectalia* (por arriendo de tierras del Estado), *tributum* (contribución extraordinaria que se imponía en tiempos en que la economía se encontraba debilitada, posteriormente se devolvía); así como el impuesto sobre las aduanas marítimas.⁵

1.2 ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS DURANTE LA EDAD MEDIA

La Edad Media es el término utilizado para referirse al periodo en la historia europea transcurrido desde la desintegración del imperio romano de occidente, en el siglo V, hasta el siglo XV d. C.

En esta época se estableció el pago de algunos tributos en moneda; y se conformaron algunos de los antiguos sistemas fiscales que en la época actual se siguen utilizando.

En relación al sistema fiscal que se establecía en la Edad Media, Sánchez Piña afirma que era anárquico, arbitrario e injusto y que incluso llegaba a ser inhumano e infamante. Jean-Baptiste Colbert (Francia, 1665), controlador general de las finanzas del rey Luis XIV, dijo que un sistema fiscal debía estar sencillamente organizado para que todos lo pudieran entender y pocos dirigir.

En este periodo se encuentran un gran número de antecedentes históricos sobre administración de los impuestos, tales como los censos y la recaudación de derechos y servidumbres que percibían los señores feudales.

⁵ Antecedentes de Roma, en Internet: <http://www.readysoft.es/flags/indice1.htm>, tomado del documento *Modelos de Recaudación Fiscal* del Senado de la República Mexicana.

Durante esta época, los vasallos y siervos tenían dos tipos de obligaciones tributarias: una consistía en la prestación de servicios personales y la otra era de naturaleza económica, tanto en dinero como en especie.

Como ejemplo de los tipos de contribuciones que se cobraban en Europa en esta época, se encontraban: la del servicio militar, cuyo propósito era acompañar al señor feudal en la guerra; otra contribución consistía en permanecer de guardia en el castillo del señor y una tercera obligaba al contribuyente a alojar en su casa a los visitantes de su señor. También se establecía como tributo, dar consejos al señor en los negocios, cultivar las tierras del señor feudal y almacenar las mieses del señor.

Eran aplicadas las tasas de rescate, consistentes en cantidades pagadas a cambio de exentar al contribuyente de las cargas tributarias que era obligado a pagar con bienes o trabajo físico.

De acuerdo a Flores Zavala⁶, entre los impuestos que se pagaban durante la Edad Media, se encontraban: "las prestaciones que consistían en cargas en especie que debían pagarse en ciertas épocas, eran participaciones en los productos de la tierra. Así el señor obtenía: gavillas de trigo, de avena, de heno, parte de las vendimias, gallinas, y cera, etc. Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnicero, puerco o cabra, etcétera."

"Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, o moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de "banalidades", porque se instituyeron por medio de un bando, pregón o edicto".

Cuando se realizaba el cobro de contribuciones en dinero, los señores feudales realizaban el cobro a través de intendentes asignados por ellos mismos, que tenían cierta facultad discrecional para la fijación de las cargas impositivas.

⁶ Flores Zavala, E. (1991). *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Editorial Porrúa. pp. 27-34.

Cerca del año 1500, los ciudadanos contribuyentes tenían la obligación de entregar sus impuestos en dinero a los "Kámmerer" (tesoreros). En Alemania siguen nombrando de esta manera a los encargados de la administración financiera municipal.

Los medios de castigo para contribuyentes incumplidos consistían en encarcelamiento en celdas frías, oscuras, húmedas e incluso pasar por una cámara de tormento.

1.3 EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES EN MÉXICO

En esta parte del capítulo se expondrán los antecedentes del actual sistema fiscal mexicano, desde la época de la colonia, posteriormente su desarrollo en la época independiente, revolucionaria y hasta el siglo XX, en el cuál se establecieron las modificaciones de mayor trascendencia en el sistema fiscal de nuestro país.

Del siglo XIV al XVI en la ancestral cultura azteca de nuestro país, se establecía el pago de tributos a los soberanos en especie, tales como: cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de pelota, águilas, serpientes; así como anualmente un cierto número de mancebos que en una solemne ceremonia religiosa se les arrancaba el corazón para ser ofrecido como tributo. Según los Códices, el rey de Azcapotzalco pedía tributo una garza y un pato, además de una balsa sembrada de flores y frutos.

Los aztecas sabían de la importancia de los tributos y para mejorar el cobro de los mismos utilizaban a los "Calpizquis", identificados por portar una vara en una mano y en la otra un abanico. Estas personas generaban un poco de temor en los habitantes del pueblo, quienes como consecuencia cubrían normalmente el pago de sus tributos.

Porras y López⁷, también con relación al pueblo azteca, nos menciona: "en la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices pre y post cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlán".

⁷ Porras y López, A. (1978). *Derecho Procesal Fiscal*. México: Editorial Textos Universitarios, S. A.

Cuando los españoles conquistaron México en el siglo XVI, el régimen fiscal sufrió una transformación radical al sustituirse el pago de los impuestos mediante el trabajo físico por el pago en moneda y especie.

La época de la Colonia en México transcurre casi simultáneamente con los últimos años de la Edad Media en Europa, fue una época comprendida por 300 años en los que el sistema fiscal fue realmente caótico y los impuestos existentes en aquella época contribuyeron al empobrecimiento de la Nueva España obstaculizando su desarrollo. En referencia al comercio exterior, se importaban de España productos como: vino, aceite, vajilla, papel, hierro, vinagre, aguardiente, jabón y se exportaban oro, plata, grano o cochinilla, azúcar y pieles. Este intercambio de bienes y servicios se regulaba por medio del establecimiento de un tipo de contribuciones denominadas en aquel tiempo “alcabalas (1573), un instrumento fiscal europeo que consistía en el pago por pasar la mercancía de una intendencia o provincia a otra. Estas contribuciones dieron origen al actual derecho aduanero y a los impuestos de importación y exportación.

En el siglo XVI se inició la formación del sistema impositivo en el México colonial, fusionando los dos sistemas fiscales existentes: el azteca y el español, algunos impuestos existentes se eliminaron y otros más fueron creados.

En aquel tiempo, el sistema fiscal español contaba con una gran incompatibilidad en relación con su Constitución, ya que consideraba que el pago de tributos sobre algunas rentas iba en contra de la libertad de los españoles. Asimismo, se establecía que los impuestos sobre el producto de las fincas se destinarían para pagar la deuda pública de la nación española.⁸

La legislación con relación a los tributos se establecía en la política indiana, en la que se fundamenta el procedimiento referente al descubrimiento, descripción, adquisición y retención de las indias, su gobierno en particular, los servicios de los indios y sus tributos, diezmos, así como la presentación de declaraciones en las diferentes cédulas reales.⁹

⁸ Vicente, D. (1813). *Incompatibilidad de la Constitución Española*. Cádiz, España: DRM.

⁹ Solórzano y Pereyra, Dr. Don Juan de. (1736). *Libro 6º de la Política Indiana*. Madrid.

Un tipo de impuesto fue el llamado “impuesto de avería”, que consistía según Sánchez León¹⁰, “en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el 4% habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.”

El impuesto de almirantazgo (15%) se cobraba por la entrada y salida de mercancías en buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, similar al impuesto de almojarifazgo, que era un impuesto establecido a la importación.

Según Marichal¹¹ (2003), “la exacción colonial más arcaica es el tributo que era recogido como un porcentaje de los ingresos de todos los jefes de familia en las repúblicas de indios.” Otra fuente de ingresos tributarios para la administración colonial se centraba en la recaudación de impuestos provenientes de la minería, el más importante de esta rama era el diezmo minero que consistía en un gravamen del 10% sobre toda la producción de plata del virreinato.

El impuesto a la Lotería fue establecido en el año de 1679 y consistía en la imposición de una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería.

Como se puede apreciar en lo descrito anteriormente, en la época en que se inició el cobro de los impuestos, no existía ni el más elemental principio de justicia, proporcionalidad ni equidad, debido a que la imposición era dictada por el dirigente del pueblo, y pagada principalmente con esfuerzo físico y con bienes producto del trabajo de los habitantes. Los principios de los tributos (que se expondrán en el Capítulo 2), se establecieron en la doctrina hacia el siglo XVIII de nuestra era, cuando Adam Smith determinó en su libro “La Riqueza de las Naciones” los principios fundamentales que deben regir la imposición tributaria.

Juan Francisco de Güemes, primer Conde de Revillagigedo, reorganizó la hacienda pública, disminuyó las tarifas de peaje e incentivó con ello el crecimiento del comercio en la Nueva España.

¹⁰ Sánchez León, G. (1980). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Cárdenas Editor y Distribuidor. pp. 13-14.

¹¹ Marichal, C. (2003). *Los Orígenes del Sistema Fiscal en México: del imperio azteca al imperio español, siglos XVI-XVIII*. México: SHCP

Durante la segunda mitad del siglo XVIII se llevó a cabo en la Nueva España un proceso de modernización estatal, conocido como la era de las reformas borbónicas. El imperio español sufrió importantes cambios estructurales en materia administrativa y fiscal.

Una de las reformas fiscales fundamentales de ese período fue el establecimiento de intendencias, las cuales se conformaron cuando se dividió el territorio de México y los impuestos eran cobrados por zonas geográficas. Igualmente importante fue el establecimiento del monopolio del tabaco en 1767, convirtiéndose en la fuente más importante de ingresos de la real hacienda virreinal, ya que proporcionaba casi el 30% de sus ingresos brutos.

Jáuregui (2003)¹² menciona, que la forma en que se llevaron a cabo las reformas fiscales en el período y proceso de modernización de la administración tributaria, consistió en que tanto la contabilidad como la recaudación mejoraron notablemente desde las reformas borbónicas. El autor expone también, que todas estas reformas provocaron diferentes protestas. Cuando el período colonial llegó a su fin, la administración virreinal recaudaba importantes montos provenientes de imposiciones fiscales, pero el costo de esto era una sociedad en la cual el ingreso se encontraba extremadamente desigual.

El surgimiento de los movimientos de independencia en el año 1810, llevó a México a una enorme crisis fiscal. La administración fiscal colonial conformada por un sistema de 24 tesorerías regionales comenzó a fracturarse.

El nuevo marco institucional de la reforma fiscal de la nación, ahora independiente, se posibilitó gracias a la Constitución federalista del año 1824, estableciendo una nueva jurisdicción política. Sin embargo, la nueva estructura fiscal se enfrentó a un conflicto durante la década de 1820-1830, el problema se centró en la superposición de un modelo federalista estadounidense sobre el sistema del gobierno español existente, caracterizado por un alto grado de centralismo, pero que a la vez contaba con una amplia y diversa cantidad de gravámenes directos e indirectos. En las décadas subsecuentes, el nuevo régimen fiscal estuvo basado principalmente en la captación de impuestos indirectos, en especial de gravámenes en las aduanas, las alcabalas y los peajes.

¹² Jáuregui, L. (2003). *Del Mercantilismo al Liberalismo: la transición fiscal en México de la Colonia al período nacional*. México: SHCP

Durante los primeros 50 años del período independiente de México, debido al resurgimiento del país como nación, la administración tributaria se vio debilitada y la captación se tornó cada vez más difícil. Un acto que muestra la desesperación fiscal durante esta época (1853), fue el establecimiento de un impuesto sobre puertas y ventanas en la administración del general Antonio López de Santa Anna.

La debilidad fiscal en la que cayó nuestro país, tuvo como resultado fuertes carencias financieras y militares, que ocasionaron deudas que no podían ser liquidadas. Inclusive unas cuantas décadas más adelante se tornó difícil cumplir con las obligaciones de remuneración a funcionarios públicos, lo que se reflejó en ejércitos débiles e incapaces de competir contra los invasores estadounidenses en los años de 1845 y 1846. Como consecuencia, el estado mexicano perdió valiosos territorios y continuó debilitándose.

A partir del año 1876, época en que inicia el porfiriato y hasta 1910, existió un período de constante fortalecimiento y centralización del poder en manos del gobierno federal. Como ilustra Márquez¹³ (2003), "este proceso fue acompañado por una serie de reformas fiscales y financieras iniciadas en el decenio de 1870, que se consolidaron en el decenio de 1890 cuando se logró alcanzar superávit de las cuentas públicas". El plan de reformas fiscales ideado por el ministro Matías Romero en el año de 1867, se basaba en: una reducción de las tarifas aduaneras a determinados productos, la abolición gradual de las alcabalas, el incremento del impuesto sobre el timbre, un impuesto a la cerveza, tabaco y otros bienes, y transacciones adicionales. Este plan fue puesto en práctica por José Yves Limantour (1893-1910) y contribuyó a que la recaudación tributaria fuera en aumento, sin embargo, el sistema fiscal de aquella época dependía fundamentalmente de dos impuestos: el de aduanas y el del timbre, los cuales producían cerca del 60% de los ingresos ordinarios federales.

El estallido en 1910 de la Revolución Mexicana, no afectó inicialmente los ingresos públicos, pero a partir de 1914 la intensificación de los conflictos y las guerras internas contribuyeron a que el sistema fiscal cayera en una depresión y al desplome de los regímenes monetario, bancario y bursátil. Sin embargo, el desarrollo de la exportación de petróleo y otros productos, permitió la introducción de importantes ingresos durante la administración de

¹³ Márquez, G. (2003). *Impuestos sobre el comercio exterior: del Porfiriato a la crisis de 1929*. México: SHCP

Venustiano Carranza, dedicando la mayor cantidad de ellos al sostenimiento del régimen militar.¹⁴

En el año de 1917 entró en vigor la nueva Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y para década de 1920, el sistema fiscal dependía en gran medida de los ingresos petroleros.

Hacia el año de 1924, Alberto J. Pani, Secretario de Hacienda de aquella época, calificaba al sistema fiscal como complicado, incoherente, regresivo y anárquico.¹⁵

En general, este sistema fiscal prevaleció hasta después de la Segunda Guerra Mundial (1939-1945), cuando se hicieron los primeros intentos por cambiarlo en la Convención Fiscal de 1947.

En el ámbito mundial, después de la Segunda Guerra Mundial, países como Reino Unido y Suecia introdujeron por primera vez los impuestos personales progresivos, cuyos montos llegaban hasta casi a la tasa del 100%, contribución a la que en algunos casos se le denominaba “confiscación”.

En el año de 1964 se inició el proceso de globalización impositiva a nivel mundial, surgido ante la necesidad de unificar los procedimientos para determinar la base tributaria de las personas que se dedicaban a diversas actividades como industria, agricultura, ganadería y pesca. Con esto se buscaba eliminar los diferentes regímenes cedulares. Sin embargo, este cambio no pudo ser llevado a cabo debido a las presiones políticas y a la complejidad de su manejo.¹⁶

En el año de 1979 se hizo un esfuerzo por implementar un Sistema de Integración Fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta, para los contribuyentes que recibían dividendos, ya que el accionista pagaba un impuesto doble: primero al generar la empresa utilidades y segundo, cuando el accionista percibía el dividendo. Este sistema consistía en

¹⁴ *Crónica Gráfica de los Impuestos en México*. México: Servicio de Administración Tributaria. Extraído el 16 de septiembre de 2003 de <http://www.sat.gob.mx>

¹⁵ Astudillo, M. (2002). *Revista Momento Económico*. Num. 119: México. p. 22

¹⁶ Senado de la República. (2003). *Modelos de Recaudación Fiscal*. México: Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República (Cfr. Herbert Bettinger)

eliminar el gravamen a la empresa y en trasladarlo al accionista como sujeto final, sin embargo no prosperó debido a que las empresas se aprovechaban del mismo para no declarar utilidades.

A partir de 1982 y hasta 1986, la alta inflación presentada en el país, en conjunto con el creciente desempleo y la pérdida del poder adquisitivo del salario, ocasionaron una crisis económica. Para lograr el fortalecimiento de los ingresos públicos era indispensable realizar una reforma fiscal de fondo que lograra el fortalecimiento de los mismos. Los ingresos tributarios disminuían por efecto directo de la inflación, por la reducción de la base gravable de las empresas y por el deterioro de su valor real cuando existía en el pago de los mismos. Como consecuencia de esto, en la reforma estructural a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1987, se introdujo en la ley el reconocimiento de la inflación para determinar el valor de las contribuciones por medio de la actualización.

En los últimos años, las constantes modificaciones a las leyes fiscales han contribuido a que se propicie un ambiente de incumplimiento generalizado, causado principalmente por la falta de adaptabilidad y asimilación al sistema tributario vigente y por la imprecisión en el conjunto de disposiciones fiscales. Una reforma a la estructura del Régimen Fiscal es requerida, a fin de dar coherencia y cobertura al régimen fiscal y propiciar el incremento de los ingresos tributarios, lo cual podrá favorecer al crecimiento.

Actualmente se llevan a cabo reuniones periódicas a nivel federal cuyo propósito es establecer propuestas consensuadas para transformar, modernizar, simplificar y eficientar el sistema fiscal.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

Los antecedentes históricos de los sistemas fiscales se conocen gracias a que las civilizaciones describían mediante la inscripción en pinturas, mantas y códices, la forma en que éstos se llevaban a cabo en la antigüedad y son testimonio de lo importante de la recaudación para el sostenimiento de las necesidades de la comunidad, traducidas en obras y servicios de beneficio público.

La información recabada, permite señalar que fue durante la Edad Media cuando se comenzó a utilizar el pago de los impuestos en dinero o en especie, además de la prestación personal o trabajo físico. En esta época se establecen sistemas tributarios a través de censos, derechos y servidumbres a los señores feudales.

En el caso de México, los antecedentes formales del sistema fiscal se dieron a partir del período de la conquista, cuando se fusionó el sistema español con el mexicano existente en aquella época, prevaleciendo además del pago de impuestos con trabajo físico, aquellos que eran cobrados por realizar el comercio de mercancías, tales como el almirantazgo y el almojarifazgo, estos últimos son el antecedente de las actuales contribuciones al comercio exterior.

CAPÍTULO 2. CONFORMACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES

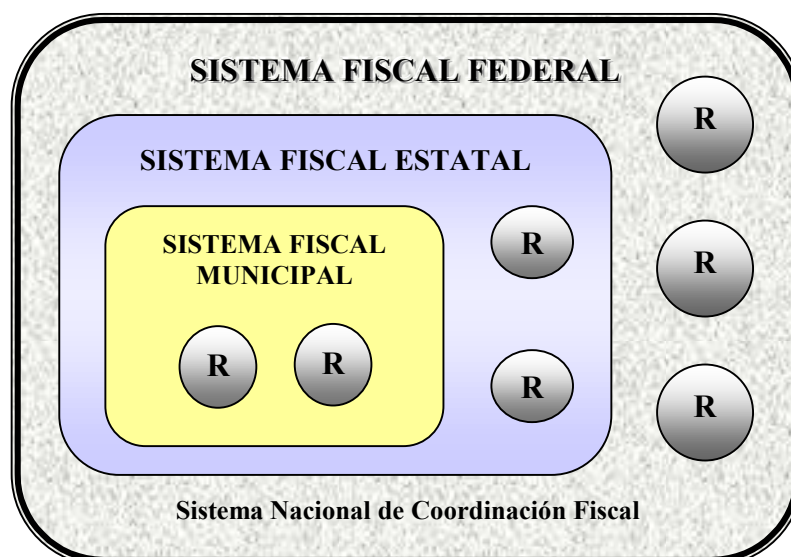
INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

En el presente capítulo se revisarán los principios que regulan la imposición de los impuestos y el marco jurídico que los rige; asimismo se exponen los modelos de sistemas fiscales establecidos en distintos países y finalmente se señala la clasificación de los ingresos en los sistemas. Este análisis tiene como objetivo establecer un comparativo con el actual sistema fiscal mexicano a fin de contar con elementos para establecer la Propuesta objeto de esta investigación, en la que se propone un Régimen Fiscal en el que los impuestos indirectos tengan una mayor proporción en los ingresos tributarios en relación a los impuestos directos.

2.1 MARCO JURÍDICO DE LOS SISTEMAS FISCALES

Un sistema fiscal se encuentra conformado por diversos regímenes fiscales (federación, estados y municipios) y éstos a su vez por el conjunto de contribuciones cobradas por un gobierno, a través de su órgano tributario. Los impuestos son la principal fuente mediante la cual un gobierno se provee de recursos económicos para solventar sus obligaciones. Lo anterior se ejemplifica en la Figura 2.1.

Figura 2.1 Conformación de los Sistemas Fiscales



R. Regímenes Fiscales

En el marco de la implementación de un sistema fiscal, existe una relación bilateral entre el sujeto activo, denominado así aquel ente que la ley faculta para exigir a otra u otras el pago de los créditos fiscales y el sujeto pasivo, que se describe como la persona física o moral obligada a efectuar el pago de los créditos fiscales que en la propia ley se determinan.

El establecimiento de un sistema fiscal, conlleva el estudio de los principios fundamentales que lo regirán y que harán de éste un sistema justo y legal con el que se obtengan beneficios tanto para el estado o país que lo implementa, como para los ciudadanos que estarán obligados a cumplir con lo legalmente establecido en éste.

Doctrinarios como Adam Smith y Adolfo Wagner definieron los principios que deben normar un sistema fiscal, así también la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Banco de México establecen sus postulados al respecto. En la siguiente tabla se muestran cada uno de ellos.

Tabla 2.1
Principios de imposición fiscal

Adam Smith	Adolfo Wagner	Suprema Corte de Justicia	Banco de México
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Justicia ✓ Certidumbre ✓ Comodidad ✓ Economía 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Suficiencia y elasticidad en la imposición. ✓ Prudente elección entre impuestos al capital, la renta y consumo. ✓ Equidad ✓ Fijeza en la imposición. ✓ Comodidad. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Certeza ✓ Claridad ✓ Precisión ✓ Equidad ✓ Proporcionalidad ✓ Comodidad ✓ Económico 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Equidad ✓ Eficiencia y neutralidad ✓ Competitividad ✓ Simplicidad

FUENTE: Elaboración propia.

Adam Smith (1776), en su libro “La Riqueza de las Naciones” menciona cuatro principios fundamentales que deben existir al momento de imponer un tributo, éstos son: justicia, certidumbre, comodidad y economía.

El principio de “justicia” se refiere a que los contribuyentes deberán aportar al sostenimiento de gobierno una cantidad en proporción a los ingresos de que gozan. Derivado del principio de justicia se encuentra el de “generalidad” y el de “uniformidad”. El primero establece que deberán pagar los impuestos todos aquellos sujetos que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley. El segundo puntualiza la igualdad de todos ante el impuesto.

Adam Smith escribió respecto al principio de “certidumbre”, que “el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar debe ser claras para el contribuyente y para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.”¹⁷

Con relación al principio de “comodidad”, menciona que éste se refiere a que un impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga su pago al contribuyente. Adicionalmente concluye, en que el principio de “economía” se refiere a que el pago hecho por los contribuyentes debe afectar de la menor manera posible su situación económica.

Por su parte el alemán Adolfo Wagner, establece los principios de la imposición tributaria clasificados en cuatro grupos. El primer grupo lo llama **política financiera** que incluye los principios de “suficiencia de la imposición” (impuestos suficientes para cubrir las necesidades económicas) y “elasticidad de imposición” (en la cual el sistema fiscal debería integrarse por los impuestos suficientes en el período de tiempo que necesite de los mismos.) El segundo grupo denominado los **principios de economía pública**, define que debe hacerse una prudente elección entre tres fuentes de impuestos, que son el capital, la renta y los medios de consumo. El tercer grupo de principios es el de **equidad**, en que al igual que Smith hace referencia a la “generalidad” y “uniformidad” de la tributación. Y por último el cuarto grupo, incluye los **principios de administración fiscal** en los que se hace referencia a la fijeza en la imposición.

También escribe Wagner que el principio de “comodidad” en la imposición, debe ser tanto en beneficio del contribuyente como en beneficio de la autoridad recaudadora en el ámbito de reducción de costos administrativos de captación de recursos.

Por su parte, De la Garza menciona que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha enunciado principios que deben regir a los impuestos de la siguiente manera: todo tributo

¹⁷ Smith, A. (1956). *La Riqueza de las Naciones*. Madrid: Ediciones Aguilar. p. 684

debe ser cierto, claro y preciso, equitativo y proporcional, cómodo y económico, éste último para que el fisco no invierta en la recaudación el importe del mismo impuesto.

El Banco de México (2003), expone los principios de “eficiencia” y “neutralidad”, en los que se establece que “para lograr la mejor asignación de recursos posible en la economía y obtener un mayor nivel de crecimiento económico, es fundamental que el sistema fiscal interfiera lo menos posible en las decisiones de individuos y empresas.”¹⁸

Como puede apreciarse anteriormente, las cuatro fuentes que enuncian los principios teóricos de la tributación coinciden en diversos aspectos; los considerados por el Banco de México, tienen concordancia con los mencionados por Smith y Wagner en cuanto a la cualidad que un impuesto debe ser equitativo, proporcional, cómodo y económico.

Los principios relativos a la economía pública de Wagner tienen una relevancia especial, toda vez que se refieren a los medios de consumo; aspecto determinante en la Propuesta de Régimen Fiscal con preeminencia de impuestos indirectos.

Asimismo, las legislaciones fiscales en la mayoría de los países se encuentran establecidas de acuerdo a una “Ley Suprema o Constitución”, que en base a ésta y de acuerdo a los principios antes establecidos, se formula el sistema fiscal aplicable en el país y del cual se desprenden los demás ordenamientos específicos en materia fiscal; así como las leyes fiscales locales respecto de los órdenes de gobierno en los que se encuentre dividido el gobierno de cada nación.

2.2 MODELOS DE IMPOSICIÓN FISCAL A NIVEL INTERNACIONAL¹⁹

De acuerdo a las necesidades de cada país, en el transcurso de la historia se han establecido regímenes fiscales que se han adecuado al nivel de recaudación requerido. Para el

¹⁸ Banco de México (2003) *Un Comparativo Internacional de la Recaudación Tributaria*. Extraído el 15 de enero de 2005 de <http://www.cursos.itam.mx>

¹⁹ Tomado del artículo *Modelos de Recaudación Fiscal*. (2003). Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República: México. Extraído el 18 de agosto de 2004 de www.senado.gob.mx

periodo de finales del siglo XVIII y siglo XIX, Schmölders²⁰ tipifica principalmente dos sistemas tributarios básicos:

“Cabe nombrar en primer término, el sistema de los impuestos objetivos como existía en el siglo XIX en Francia y en forma menos perfecta, hasta el impuesto a la renta de tipo prusiano (calculado en base a tarifas progresivas de acuerdo al ingreso), aplicado también en los estados del sur de Alemania. La recaudación tributaria francesa provenía, en su mayor parte, de las (*quatre vieilles*) o sea los impuestos inmobiliarios, de patentes, sobre puertas y ventanas y el impuesto a la renta del capital introducido en 1871 como precursor de un impuesto personal a la renta. Este sistema de impuestos objetivos, complementado por gran número de gravámenes sobre circulación y consumo sobre vino, aguardiente, cerveza, tabaco y azúcar, se mantuvo casi durante todo el siglo XIX hasta la primera guerra mundial sin mayores modificaciones fundamentales. Expresado en una breve fórmula, el sistema de los impuestos objetivos logra llegar a todas las fuentes tributarias, en forma más o menos completa, mediante la utilización casi total de todos los objetos que sirven para obtener utilidades sin tener en cuenta a qué personas favorecen o pertenecen dichas utilidades; terrenos y edificios, establecimientos agrarios e industriales; en ciertos casos, también valores mobiliarios como capitales, títulos y acciones, se gravan en lo posible sin excepción y uniformemente.”

Otro tipo de sistema fiscal que tuvo su apogeo en el siglo XX, fue de acuerdo a Schmölders, “... el sistema del impuesto personal, basando la imposición en la persona como centro de relaciones jurídicas y no en un conjunto de cosas. Su verdadera espina dorsal es formada por el progresivo impuesto a la renta de las personas físicas al que pueden asociarse gravámenes al patrimonio y a la herencia”.

A finales de la Segunda Guerra Mundial (1945) y hasta mediados de los años ochenta, se observó que la tendencia en el establecimiento de los sistemas fiscales, estaba mayormente orientada a la antigua política keynesiana de establecer tributos con base en la capacidad de pago; así como con características progresivas, es decir, se tenía una preferencia al establecimiento de impuestos directos sobre los indirectos.

²⁰ Schmölders, G. (1961). *Sistema y Sistemática Impositivos*. En Tratado de Finanzas, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark. Buenos Aires, Argentina: Editorial el Ateneo. (Origen Alemán 2ª.ed. 1956). Tomo II. P. 302.

El especialista Albert Gailord Hard (1959) de la Universidad de Columbia, define que los “modelos” representan valores hipotéticos de los componentes principales del producto nacional. Para este tratadista, los modelos son contruidos sobre una hipótesis de que los componentes principales del producto nacional vienen determinados por la escala y el carácter de la actividad fiscal pública. El sistema puede concebirse implicando cuatro clases de magnitudes: 1) Variables activas (gastos públicos, ingresos), 2) Variables pasivas (componentes del producto nacional, renta privada y precios), 3) Variables acumulativas que reflejan la resultante de la acción de las variables anteriores a lo largo del tiempo, principalmente las existencias de dinero y de bienes de capital y 4) Parámetros, que son las características cuantitativas de las relaciones entre las variables.

Hard establece, que los defectos de los recientes modelos son: 1) Confundir los efectos - impacto de las modificaciones económicas con los efectos a largo plazo, 2) Un reconocimiento insuficiente de los factores acumulativos, 3) No atender en medida suficiente a aquellos elementos de la estructura de la economía que tienden a engendrar fluctuaciones de la actividad y de los precios, 4) Uso poco cuidadoso de las hipótesis sobre cuestiones ignoradas, 5) Formulaciones en términos que hacen innecesariamente difícil tratar las diversas hipótesis y confrontar éstas con la realidad y 6) No tener debidamente en cuenta los factores intangibles. Otro punto débil en la formulación de los sistemas recientes, es la tendencia a tratar las variables importantes en forma que prejuzga cuestiones de política.²¹

De acuerdo al Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República, desde la segunda mitad de los años ochenta hasta la actualidad, se han implementado reformas amplias en los sistemas fiscales de los países miembros de la OCDE; entre las que destacan principalmente: aumento de la base gravable, reducción de gastos fiscales, intensificación de los impuestos sobre los bienes y los productos, reducción de los impuestos al ingreso y a la utilidad de las personas y una preocupación por el mantenimiento de la suficiencia financiera del sistema. Sin embargo, factores como la globalización económica y el desarrollo del mercantilismo por medios electrónicos, han dificultado en gran medida el

²¹ Hard, Alfred Gailord. citado por Smithies, A. & Butters. (1959) *Lecturas sobre Política Fiscal*. España: Madrid Revista de Occidente. p. 385-386

establecimiento de la normatividad adecuada en las leyes fiscales, así como en los tratados internacionales para regular adecuadamente estas actividades.²²

Hasta 1980 se consideraba que existían cuatro modelos tributarios: el anglosajón (basado en el impuesto a la propiedad con cuotas muy elevadas), el nórdico europeo (cuya principal financiación proviene del impuesto sobre la renta), el germánico o continental (implantado en Alemania y Austria, basado principalmente en dos impuestos: sobre la renta y sobre valor añadido); y el modelo latino (basado en impuestos como el de bienes inmuebles, sobre actividades económicas, sobre vehículos, sobre construcciones y obras y sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.)

“A pesar de que el ambiente fiscal en el que han tenido que desarrollarse los sistemas fiscales durante los últimos años está siendo influido por muchos factores, diversos investigadores en el ramo hacendario concuerdan en que la evolución de los sistemas fiscales, sólo en el caso de los países de la OCDE, se ha organizado en tres Modelos Tributarios básicos: el Modelo Extensivo, el Modelo de Reforma Fiscal Verde y el Modelo Dual.” Estos modelos se han implementado en diferentes países, de acuerdo a la siguiente Tabla:

Tabla 2.2 Modelos Tributarios

MODELOS TRIBUTARIOS OCDE	PAÍSES EN QUE APLICA
Modelo Extensivo	Estados Unidos y España
Modelo de Reforma Fiscal Verde	Suecia, Alemania, Gran Bretaña, Dinamarca, Holanda, Finlandia y Suecia
Modelo Dual	Suecia

FUENTE: Elaboración propia.

El sistema fiscal denominado “Modelo Extensivo”, se basa fundamentalmente en la reducción de las tarifas y en la extensión de las bases, eliminando exenciones, bonificaciones y deducciones.

El modelo de “Reforma Fiscal Verde” se considera como la Segunda Fase del Modelo Extensivo, sin embargo además de continuar con el objetivo de reducir las tasas impositivas, también establece la incorporación de algunos impuestos ambientales como: el impuesto

²² *Modelos de Recaudación Fiscal*. (2003). Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República: México. Extraído el 18 de agosto de 2004 de www.senado.gob.mx

sobre energía, el impuesto sobre transporte, el impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto sobre la contaminación.

“La característica más relevante del “Modelo Dual” es que no todos los ingresos se gravan de la misma forma, porque mientras las rentas del trabajo tributan a tasas marginales progresivas, las rentas del capital lo hacen a una tasa proporcional reducida. Además, la tasa única que grava las rentas del capital coincide con la tasa proporcional del impuesto sobre sociedades.”²³

Además de los modelos tributarios mencionados anteriormente, en los últimos años se ha desarrollado la idea en la mayoría de los países de Europa, referente a realizar una Reforma Radical en los Sistemas Fiscales que tenga como principal objetivo la eficiencia, equidad y sencillez administrativa.

2.3 LOS INGRESOS COMO BASE DE LOS SISTEMAS FISCALES Y SU CLASIFICACIÓN

El concepto “ingreso” es de suma importancia para cualquier gobierno, ya que de la materialidad de este concepto depende la cantidad de recursos que se obtendrán para cubrir el gasto público.

El término *ingreso*, en su sentido usual, designa algo que pasa a forma parte de un patrimonio. Sainz de Bujanda (1967) establece que: “El concepto de ingreso es, por tanto, un concepto dinámico. Supone un movimiento de fuera a dentro de un patrimonio. Por ello, el concepto de ingreso es más restringido que el concepto de medio o recursos para la satisfacción de las necesidades públicas, de los que constituyen una especie. Son medios o recursos y no ingresos, por ejemplo, los bienes que en un momento dado pertenecen al Estado, sean patrimoniales o de dominio público, así como las prestaciones personales establecidas ex lege (por ley).”²⁴ “El adjetivo de públicos hace referencia no a la naturaleza de los ingresos, sino a la naturaleza del sujeto que los percibe: un ente público, al título en virtud

²³ Durán Cabré, J. *Impuesto lineal sobre la renta e impuesto dual: un ejercicio de simulación*. Tomado del artículo *Modelos de Recaudación Fiscal*. (2003). Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República: México. Extraído el 18 de agosto de 2004 de www.senado.gob.mx

²⁴ Sainz de Bujanda. (1967). *Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Notas de Derecho Financiero*. Tomo I, volumen 2º. Madrid, España: Universidad de Madrid. pp. 83-85

del cual se debe la prestación del particular y al modo con que dicha prestación se determina y exige.”²⁵

En esta parte del capítulo se expondrán las clasificaciones que diversos tratadistas le dan a los ingresos que obtiene un Estado con el propósito de conocer, según Arrioja Vizcaíno²⁶, “el campo general de acción de lo que sin duda es la actividad económica fundamental del mundo en que vivimos: las finanzas públicas”; así como también nos ayudará a precisar, con la debida exactitud, cuál es el objeto del Derecho Fiscal, a fin de ir delimitando la naturaleza de los temas expresados en los siguientes capítulos.

Al igual que Arrioja Vizcaíno, se coincide en que es necesario identificar, de manera esquemática, la clasificación que históricamente se ha dado a los ingresos del sector público, toda vez que éstos son la base de la política fiscal traducida para efectos de este capítulo, en la política de ingresos de un país.

2.3.1 Cameralistas

El cameralismo, cuya denominación deriva del vocablo "Kammer" que significa Cámara o Gabinete real, fue desarrollado por un grupo de científicos alemanes de los Siglos XVII y XVIII. Su función consistía en realizar estudios sobre administración y gobierno, economía, política económica y finanzas públicas. Los resultados de sus investigaciones fueron considerados de importancia hasta el siglo XIX.

Según Margáin Manautou para los cameralistas, los recursos públicos procedían de tres fuentes: el dominio público, los derechos de regalías y los impuestos.²⁷ Los bienes de dominio público eran el principal ingreso percibido hasta el momento en que el soberano decidía enajenarlos, los derechos ocupaban el segundo lugar y los impuestos eran la última fuente de ingresos.

²⁵ Rodríguez Bereijo, A. (1976). *Introducción al Derecho Financiero*. Estudios de Hacienda Pública; Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, España. pp. 145-172. Tomado de la publicación Trimestre Fiscal. (1994) No. 45 de Indetec: México.

²⁶ Arrioja Vizcaíno, A. (2001). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Themis. p. 81

²⁷ Margáin Manautou, E. (1983). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. México: Editorial Universitaria Potosina. p. 69

2.3.2 Griziotti

Para Griziotti “los recursos del Estado se clasificaban según su origen, provenientes de pasadas, presentes o futuras generaciones.”²⁸ Como ejemplos de los ingresos provenientes de pasadas generaciones se encuentran las rentas patrimoniales, las utilidades de instituciones financieras, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas. Los ingresos presentes se atribuían a contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales. Con cargo a las futuras generaciones se encontraban: la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

2.3.3 Hugh Dalton

Este tratadista británico hace la división de los ingresos públicos y los clasifica en dos grandes grupos: impuestos y otros ingresos, éstos últimos se refieren a los precios cargados por la autoridad a los particulares en la prestación de servicios específicos o adquisición o uso de bienes de propiedad pública, conocidos actualmente como derechos.²⁹

Distingue los impuestos de los otros ingresos en que los primeros son pagados “compulsivamente” y los segundos “voluntariamente”. Dentro del grupo de impuestos Dalton señala a: los impuestos propiamente dichos, tributos e indemnizaciones resultantes de una guerra o de otras causas, empréstitos forzosos y penas pecuniarias impuestas por los tribunales de justicia, por la comisión de delitos o infracciones.

Como otros ingresos se mencionan: los provenientes del arrendamiento de tierras públicas o de acciones, los de empresas manejadas por el Estado sin hacer uso del poder de monopolio para elevar las tarifas por sobre el nivel competitivo, derechos pagados en retribución de servicios prestados por un funcionario público y empréstitos voluntarios.

Además Dalton enumera otras cuatro fuentes de ingresos que no pertenecen a ninguno de sus grupos como: los ingresos provenientes de la explotación de empresas por el Estado en

²⁸ Citado por Margáin Manautou, E. Ob. Cit. p. 70

²⁹ Dalton, H. (1948). *Principios de Finanzas Públicas*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.

los casos en que éste aprovecha su carácter de monopolizador para elevar las tarifas por sobre el nivel competitivo, ingresos por contribuciones de mejoras, nuevas emisiones de papel moneda y donaciones voluntarias.

2.3.4 Bielsa

El tratadista argentino Bielsa (1952) clasifica los ingresos en tres grupos: 1) nacionales, provinciales y municipales, 2) ordinarios y extraordinarios, definiendo los primeros como aquellos que se recaudan legalmente y están autorizados y los segundos son los que se destinan para sufragar gastos no previstos así como déficits presupuestarios, y 3) originarios y derivados, siendo los primeros, los que provienen del patrimonio del ente público, y los segundos, los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.³⁰

2.3.5 Einaudi

Según Einaudi (1955)³¹, “los ingresos del Estado se agrupan en dos categorías: ingresos derivados del impuesto e ingresos no derivados del impuesto. En los ingresos no derivados del impuesto se incluyen los precios privados, los precios cuasi-privados, los precios públicos, los precios políticos, las contribuciones y los empréstitos.”

En el siguiente cuadro, se pueden apreciar de una manera más esquemática las diferentes clasificaciones que los tratadistas mencionados han realizado de los ingresos públicos en diferentes épocas.

Tabla 2.3 Clasificación de los ingresos por tratadistas

Cameralistas XVII-XVIII	Griziotti	Hugh Dalton 1948	Bielsa 1952	Einaudi 1955
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dominio público ▪ Derechos de regalías ▪ Impuestos 	Según su origen en: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pasadas generaciones (rentas patrimoniales, utilidades) ▪ Presentes (contribuciones de guerra, impuestos directos e indirectos) ▪ Futuras (Deuda y empréstitos) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Impuestos ▪ Otros ingresos 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nacionales, provinciales y municipales. ▪ Ordinarios y extraordinarios. ▪ Originarios y derivados. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ingresos derivados del impuesto ▪ Ingresos no derivados del impuesto.

FUENTE: Elaboración propia.

³⁰ Bielsa, R. (1952). *Compendio de Derecho Público*. Tomo III. Buenos Aires, Argentina: Tipografía Llordén. p.253

³¹ Einaudi, L. (1955). *Principios de Hacienda Pública*. España: Editorial Madrid Aguilar. p.13

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En el presente capítulo, se describen diversos sistemas fiscales, señalando las opiniones de los distintos doctrinarios de la materia fiscal, la conformación y estructura actual de los mismos. Esto último es importante considerarlo, toda vez que nuestro sistema fiscal no se encuentra aislado de las demás economías del mundo, así como de la globalización y neoliberalismo imperante en los últimos años a nivel mundial.

Cabe destacar, de acuerdo al análisis, que las clasificaciones de Dalton y Einaudi tienen mucha similitud, ya que consideran un tipo de ingreso proveniente de los impuestos y los demás como otros ingresos no derivados del impuesto. Esta clasificación es la que tiene mayor similitud con la utilizada en México, en la que los ingresos se clasifican, de acuerdo a los informes de la SHCP, en tributarios y no tributarios.

CAPÍTULO 3. EL DERECHO FISCAL COMO RAMA DEL DERECHO

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

El presente capítulo tiene como propósito, revisar los principios y fundamentos jurídicos que regulan los sistemas fiscales y su vinculación con los preceptos de los derechos fiscal, financiero, administrativo y público.

Con el objetivo de establecer una conexión entre la doctrina del derecho y el aspecto jurídico involucrado en la Propuesta de Régimen Fiscal, se mencionan primeramente las divisiones de la ciencia del Derecho y posteriormente se particulariza en la composición del derecho fiscal como parte fundamental de la Propuesta.

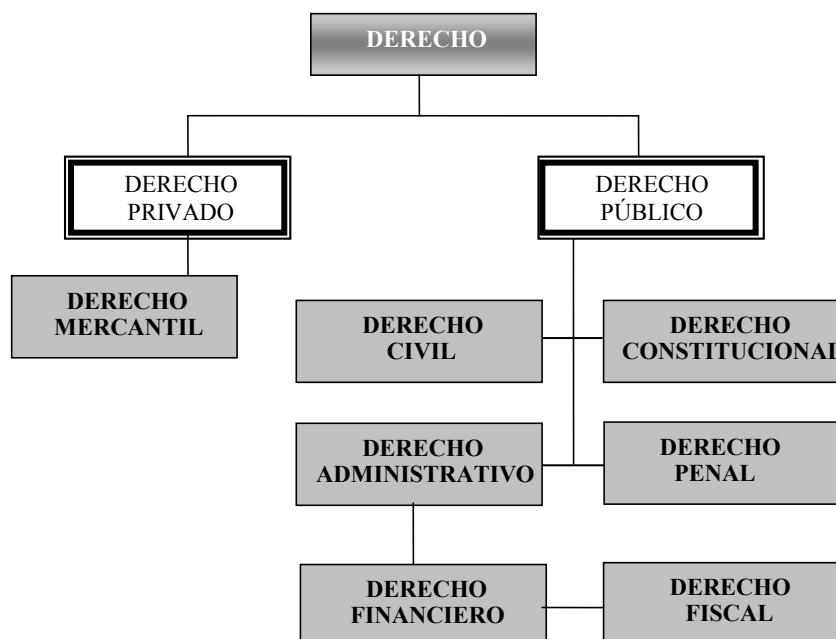
ANTECEDENTES

El derecho es el conjunto de normas jurídicas, es decir leyes y disposiciones legales que determinan las relaciones sociales y comportamiento de las personas, instituciones, organismos y demás entes que tengan capacidad de poseer derechos y obligaciones por el solo hecho de su existir en sociedad.

El derecho general se divide, de acuerdo a la doctrina, en derecho público y derecho privado. En la Figura 3.1 se ejemplifica esta clasificación.

El derecho privado es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones entre particulares, sin embargo por no establecer relación directa con este trabajo, no se efectuará con detalle el estudio del mismo.

Figura 3.1 Esquema del Derecho



FUENTE: Elaboración propia.

El derecho fiscal se considera una parte del derecho financiero, y a su vez el derecho financiero es una rama del derecho administrativo. Debido a que la Propuesta de Régimen Fiscal tiene implicación directa con el derecho fiscal, en lo que corresponde a establecimiento de cargas impositivas, sujetos obligados al pago y facultades de las autoridades, resulta de importancia definir adecuadamente la raíz de donde nace el derecho fiscal.

3.1 DERECHO PÚBLICO

El derecho público se define como la rama del derecho que regula la actividad, estructura y funcionamiento del ente público y sus relaciones con los particulares en cuanto al cumplimiento de sus deberes como autoridad.

El autor Villoro (1975), ha definido al Derecho Público desde cinco especificaciones: por su contenido o materia, por las regulaciones reguladas, en cuanto al criterio filosófico, por las características de las actuaciones jurídicas y en cuanto al modo en que opera.³²

³² Villoro Toranzo, M. (1975). *Derecho Público y Derecho Privado*. México: Facultad de Derecho UNAM. pp. 415-438.

Por su contenido o materia, “comprende las normas que se refieren a la constitución, organización, funcionamiento, facultades y deberes de todos los órganos estatales y las relaciones de éstos con los particulares”.

Por las relaciones reguladas, “serán públicas aquellas en las que intervenga el Estado con el carácter estatal, como sujeto activo o pasivo.”

En cuanto al criterio filosófico, “el derecho público se rige por la justicia de subordinación y la justicia institucional. En la primera, el fin inmediato es el bien de la comunidad y el límite la dignidad de los individuos. La justicia institucional tiene por fin regular los derechos y deberes de las diversas instituciones estatales entre sí, con vista a que sirvan al bien común y al bien individual de todos los miembros de la sociedad.”

Por las características de las actuaciones jurídicas, “son públicas aquellas que se realicen en nombre del Estado y en ejercicio de la Soberanía.”

En cuanto al modo de operar, “el Estado actúa investido del imperio normativo, que se manifiesta coactivamente y sin necesidad de consultar a la otra parte. Ello implica la posibilidad de que pueda recurrir al uso de la fuerza para imponer su solución.”

Para el autor Acosta (1993), el derecho público se define como: “el conjunto de normas que regulan la estructura, organización y funcionamiento del Estado y su actividad encaminada al cumplimiento de sus fines, cuando interviene en relaciones con los particulares, con el carácter de autoridad.”³³

Las anteriores definiciones señalan que el Derecho Público establece la regulación del actuar jurídico del Estado con los individuos que conformen el Estado de Derecho en que se desarrollan, y dentro de éste necesariamente se encontrará la obligatoriedad del cumplimiento de las normas fiscales.

³³ Acosta Romero, M. (1993). *Teoría General del Derecho Administrativo*. México: Editorial Porrúa.

3.2 DERECHO ADMINISTRATIVO

El derecho administrativo se considera como una de las principales ramas del derecho público. De esta rama del derecho, se desprenden dos de las ramas que tienen una relación estrecha con la presente investigación; éstos son el derecho financiero y el derecho fiscal.

El Derecho Administrativo ha sido definido por diferentes tratadistas de diversas nacionalidades y de acuerdo al Estado y soberanía, entre estos se encuentra: Villegas (1949), para quien el Derecho Administrativo “es un complejo de normas y de principios del Derecho Público interno que regulan las relaciones entre los entes públicos y los particulares, o entre aquellos entre sí, para la satisfacción concreta, directa e inmediata de las necesidades colectivas, bajo el orden jurídico estatal.”³⁴

Waline (1963) lo define, como “el conjunto de reglas que determinan la composición, el reclutamiento y el estatuto de las personas y organismos de la administración, determinan sus poderes, determinan complementariamente los límites de esos poderes y las sanciones por el exceso de esos poderes y las faltas cometidas en su ejercicio.”³⁵

Para Laubadère (1967), el Derecho Administrativo “comprende todas las reglas jurídicas aplicables a la administración, ya sea su organización o a su actividad, o en particular, a sus relaciones con los administrados”.³⁶

Silva (1968) lo considera, como “aquel que tiene por objeto la creación, organización, funcionamiento y supresión de los servidores públicos, la regulación de la actividad jurídica de la administración del estado y la determinación de las atribuciones y deberes de éste para con sus habitantes.”³⁷

Vedel (1973) establece, que el “Derecho Administrativo es el derecho de la administración, y en este sentido, todo país civilizado poseerá un Derecho Administrativo

³⁴ Villegas Basavilbaso, B. (1949). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina. Tipográfica Editora.

³⁵ Waline, M. (1963). *Droit Administratif*. (9ª.ed) Francia: Ed. Editions Sirey. pp. 4-5

³⁶ Laubadère, A. (1967). *Droit Administratif*. París, Francia: Librairie Générale de Droit de Jurisprudence. p.14

³⁷ Silva Cimma, E. (1968). *Derecho Administrativo*. (3ª.ed) Chile: Ed. Editorial Jurídica. p. 30

porque tendrá necesariamente un conjunto de reglas que regulan la acción de la administración.”³⁸

Fraga (1978) concibe al Derecho Administrativo, “como la rama del Derecho Público que regula la actividad del Estado que se realiza en forma de función administrativa.”³⁹

En relación a las definiciones mencionadas anteriormente del derecho administrativo, se puede establecer que ésta es la rama del derecho que comprende el conjunto de leyes y reglas que regulan y delimitan el ejercicio de las facultades del ente público. En México la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), es el principal ordenamiento que regula el establecimiento de competencias para cada una de las Secretarías de Estado; sin embargo, las principales funciones que se le atribuyen al ente público en general, de acuerdo a Moreno Rodríguez⁴⁰ son:

- a) La administración interna
- b) La planeación, programación y presupuestación
- c) La contabilidad, información y estadística
- d) La evaluación, control y vigilancia
- e) La gestión de personal público
- f) La administración de recursos materiales y financieros

3.3 DERECHO FINANCIERO

La operación financiera en el Estado comienza cuando éste adquiere bienes y riquezas, las transforma en ingresos que servirán para hacer frente a sus gastos y finaliza cuando el ingreso público se ha transformado en un servicio para la comunidad.

De la Garza (1968)⁴¹ expone respecto al derecho financiero, que este “se ocupa de la actividad financiera del Estado, en cuyo desarrollo se distinguen tres momentos fundamentales: la obtención de recursos, la gestión o manejo de los recursos obtenidos y el

³⁸ Vedel, G. (1973). *Droit Administratif*. (5ª.ed.) París: Presses Universitaires de France. p.47

³⁹ Fraga, G. (1978). *Derecho Administrativo*. (18ª.ed) México: Editorial Porrúa. p. 3

⁴⁰ Moreno Rodríguez, R. (1980) *La administración pública federal en México*. México: UNAM. pp. 213-214.

⁴¹ De la Garza, S. (1968). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa. p. 25

gasto que de los mismos se realiza para la prestación de los servicios públicos y la realización de las funciones del Estado.”

Sáinz de Bujanda (1975)⁴² lo define como: “la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.”

Para Jiménez (2001)⁴³, el derecho financiero “es una disciplina jurídica que como rama del Derecho Público está llamada a dar cuenta del cuerpo de principios jurídicos en que se sustenta la regulación a que se somete el Estado y los demás entes que intervienen con motivo de la obtención de los ingresos, de la administración de sus bienes patrimoniales y de la realización del gasto público, así como de las relaciones que con tal motivo se articulan.” Según este autor, el derecho financiero se divide en: derecho tributario, patrimonial y presupuestario.

Para el caso del establecimiento de la Propuesta de Régimen Fiscal, como se había mencionado anteriormente, la principal rama del derecho a considerar es el derecho tributario o fiscal. En el siguiente tema se establece la definición del mismo y se hablará de sus principales divisiones, debido a que la propuesta de reforma a las leyes fiscales tendrá una implicación directa. Por considerarse que los términos derecho tributario y derecho fiscal son utilizados indistintamente, en adelante se hablará del término refiriéndose a este último.

3.4 DERECHO FISCAL

Jiménez (201, p. 20) expone, que derecho fiscal se considera como una rama del derecho financiero y éste “solo hace suyo, como objeto de conocimiento de un sector de los ingresos públicos: los tributos, dejando de lado el resto cuyo régimen jurídico queda bajo el dominio de otras disciplinas jurídicas; tales como el Derecho Civil en el caso de la percepción de ingresos públicos derivados de la venta de un bien patrimonial del Estado, por ejemplo: un inmueble o el Derecho Administrativo en otros casos.”

⁴² Sáinz de Bujanda, F. (1975). *Notas de Derecho Financiero*. Madrid, España.

⁴³ Jiménez González, A. (2001). *Lecciones de Derecho Tributario*. México: ECAFSA. p. 117

El derecho fiscal, según Sánchez Piña (1984) ⁴⁴, “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”

Para De la Garza (1968, p. 32), el derecho fiscal es definido como un conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos, a la relación jurídica tributario principal y las accesorias, y a las que se aseguran recaudación de los tributos.

De acuerdo a lo señalado por los anteriores autores, el derecho fiscal es la rama del derecho financiero que regula las obligaciones de los contribuyentes, así como también señala y delimita las facultades de las autoridades para el cobro de las contribuciones. No obstante, el derecho fiscal tiene divisiones específicas en función de la relación de éste con otras ramas del derecho. En los siguientes temas se definirán cada una de ellas y se delimitarán en su ámbito de aplicación para efectos de la Propuesta de Régimen Fiscal.

3.4.1 Derecho Fiscal Constitucional

Jarach (1969)⁴⁵ define al derecho fiscal constitucional, como “el conjunto de normas que disciplinan las soberanías fiscales dentro del Estado y las delimitan entre ellas”. También menciona, que “estas normas determinan quién ejerce el poder en materia fiscal y dentro de qué límites temporales y espaciales se ejerce. Desde un punto de vista estrictamente científico, el llamado Derecho Tributario Constitucional no es derecho tributario, más que por el objeto o materia a que se refiere; en realidad es Derecho Constitucional, pues su misión es la de disciplinar la soberanía del Estado en el sector tributario”.

Para Sánchez Piña (1984, p. 39) el derecho constitucional fiscal “es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder fiscal del Estado, así como coordinar los diversos poderes tributarios que existen en los Estados federales. Significa que el derecho

⁴⁴ Sánchez Piña, J. (1984). *Nociones de Derecho Fiscal*. México: Editorial Pac. p. 38

⁴⁵ Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. (2º.ed.). Buenos Aires, Argentina: Liceo Profesional Cima .

constitucional, determina los límites temporales y espaciales en que se ejercen los poderes fiscales, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes.”

El estudio del derecho constitucional tiene una importancia significativa en relación a la Propuesta de Régimen Fiscal, ya que éste alude a los niveles en los órdenes de gobierno y a sus respectivas facultades administrativas. Para los efectos de este trabajo, se considera solamente realizar modificaciones a las leyes fiscales en el orden del gobierno federal.

3.4.2 Derecho Fiscal Formal o Administrativo

En relación a esta división, De la Garza expone que: “el derecho tributario formal, es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad de la rama de la Administración Pública que tiene encomendada la recaudación de los tributos.”⁴⁶

El Derecho Fiscal Formal o Administrativo según Sánchez Piña “es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los impuestos y de su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio”.

Sanchez León (1980, p. 31), establece que “las relaciones formales no tienen el contenido de crédito que poseen las relaciones sustantivas; no existe entre ellas identidad ni tampoco analogía de materia. Entre las relaciones formales y las sustantivas se establece, sin embargo, una vinculación teleológica (es decir, de finalidad), en virtud de que las relaciones formales están encaminadas a tutelar a las relaciones sustantivas, de manera tal que la Administración tiende a realizar las normas de Derecho Tributario Sustantivo, y por lo mismo a lograr su cabal cumplimiento.”

El derecho fiscal formal o administrativo tiene una implicación directa en con la política fiscal llevada a cabo por la administración pública, cuyos objetivos establecen principalmente: hacer que la administración pública obtenga mayores recursos y disminuir gradualmente el déficit presentado en las finanzas públicas.

⁴⁶ De la Garza, S. Op. Cit.

3.4.3 Derecho Fiscal Sustantivo

Es la rama del derecho fiscal conformada por todo el conjunto de normas jurídicas que rigen, la creación, efectos y extinción de los créditos fiscales y los supuestos que originan al mismo, es decir regula la relación bilateral que en un aspecto tiene el carácter de obligación fiscal y tributaria y en el otro de crédito fiscal.⁴⁷

Para Sánchez Piña (1984) el derecho fiscal sustantivo, “es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias lógicamente se vinculan con el tributo.”

Puede establecerse que las leyes fiscales específicas, el Código Fiscal de la Federación (CFF), los criterios y jurisprudencias, forman parte del conjunto de normas pertenecientes a esta rama del derecho fiscal. Para el caso de la Propuesta, se considera indispensable el estudio de los ordenamientos jurídicos del derecho fiscal sustantivo, debido a que a través del cumplimiento de éstos, la autoridad fiscal tendrá las facultades para exigir a los sujetos obligados el pago de los impuestos y a su vez coadyuvar con acciones para llevar a cabo un incremento en la recaudación tributaria.

3.4.4 Derecho Procesal Fiscal

Según Sánchez Piña, el derecho fiscal procesal “es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el Fisco y los contribuyentes.”

La mayoría de estas normas se encuentran en el Código Fiscal de la Federación, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y en las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles.

⁴⁷ Sánchez León, G. Op. Cit

Jarach define el derecho fiscal procesal, como “el conjunto de normas que disciplinan el proceso con que se resuelven las litis entre la administración pública y los sujetos en materia tributaria”.

Para Porras y López (1969), el concepto de derecho procesal fiscal se define como: “el procedimiento contencioso administrativo fiscal, es la legítima controversia, por violación o desconocimiento de un derecho, entre causantes y la Secretaría de Hacienda ante las autoridades administrativas que resuelve conforme a Derecho.” Y afirma que se “resolverá por la autoridad aplicando el Derecho, es decir, la ley positiva, la jurisprudencia, los principios jurídicos, o bien la doctrina jurídica.”

El derecho procesal fiscal tiene una relación directa con las facultades de las autoridades fiscales para efectuar procedimientos de fiscalización a los contribuyentes y con el derecho de los contribuyentes de interponer un recurso de inconformidad ante las resoluciones tomadas por las mismas autoridades. El estudio de esta parte del derecho fiscal es un complemento que, en conjunto con el derecho sustantivo fiscal, coadyuva en un Régimen Fiscal a la eficiencia de la administración tributaria.

3.4.5 Derecho Penal Fiscal

Para De la Garza (1968) se define al derecho tributario penal, como “el conjunto de las normas que definen los ilícitos penales en relación a la materia tributaria y establecen las penas.”

Para Sánchez Piña (1984), el derecho penal fiscal es “el conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos que pueden cometerse en materia fiscal. Estos ilícitos pueden ser delitos o simples infracciones. Determina también las sanciones que se imponen a los transgresores.”

El derecho penal fiscal se encuentra considerado fundamentalmente en lo establecido por el Título IV del Código Fiscal de la Federación (CFF) titulado “De las infracciones y delitos fiscales”, comprendido en los artículos 70 al 115-bis de este ordenamiento. Establece los actos que se consideran infracciones y delitos fiscales, así como las multas y sanciones que se impondrán a los contribuyentes que los realicen.

3.4.6 Derecho Fiscal Internacional

El derecho fiscal internacional de acuerdo a Sánchez Piña, está integrado por “las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar los métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.”

De la Garza, al respecto expone “Está constituido por las normas de costumbre y por los acuerdos y tratados internacionales que delimitan la soberanía fiscal de los diferentes tipos de la comunidad internacional.”

El estudio de esta rama del derecho resulta imprescindible debido a que como habíamos mencionado anteriormente, el sistema fiscal mexicano no se encuentra ajeno de los sistemas fiscales a nivel mundial, además de que con la celebración de tratados y acuerdos internacionales para evitar la doble tributación, el derecho fiscal internacional ha tomado un papel importante dentro de la administración pública federal.

El marco jurídico que rige el derecho fiscal internacional, está conformado por las leyes domésticas, los tratados internacionales para evitar la doble tributación, los tratados de libre comercio y por la legislación internacional aplicable en materia de comercio exterior.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

Un régimen fiscal como el que se establece en la Propuesta, se encuentra regulado por el conjunto de disposiciones y ordenamientos jurídicos que establecen la forma de aplicación de éste. Este marco legal se encuentra doctrinariamente vinculado a la ciencia del derecho y en específico a la parte correspondiente al derecho fiscal.

Por lo anterior, en el presente capítulo se analizó la relación que guarda el derecho fiscal con las demás ramas del derecho. Asimismo, se definieron y explicaron cada una de las ramas en la medida en que éstas coadyuvan con el funcionamiento del régimen fiscal.

SEGUNDA PARTE: EL SISTEMA FISCAL MEXICANO Y POLÍTICA FISCAL

CAPÍTULO 4. ESTRUCTURA DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

En el presente capítulo se expondrá el concepto doctrinario de la hacienda pública. Asimismo se analizará la conformación del Supremo Poder de la Federación, sus funciones y facultades, así como la organización de la administración pública en México y su ámbito de validez. Se presentará un análisis de la integración de los ingresos en los tres órdenes de gobierno de la administración pública, la notable dependencia de los ingresos locales respecto de los federales y la necesidad de implementación de una reforma que contribuya a generar mayores ingresos a los gobiernos de las entidades federativas y municipios.

4.1 CONCEPTO DE HACIENDA PÚBLICA

De Pina Vara (1970), define el concepto de hacienda pública, como “el conjunto de los bienes pertenecientes al Estado y la organización oficial establecida para la administración de estos bienes.”⁴⁸

Para Aguilar (1972), la hacienda pública “comprende todos los bienes y recursos económicos de carácter público, así como las deudas y compromisos económicos a cargo del Poder Público.”⁴⁹

Para Briseño Sierra (1964), “la misión de la Hacienda Pública estriba en observar, describir y exponer de manera sistemática las instituciones y medidas de carácter financiero. Debe investigar las causas de los fenómenos y procurar describir sus íntimas conexiones.”⁵⁰

⁴⁸ De Pina, R. (1970). *Diccionario de Derecho*. 2ª. Ed. p. 191

⁴⁹ Aguilar y Caballero, R. (1972). *Elementos de la Legislación Fiscal*. México: Ediciones Aguilar. p.6

⁵⁰ Briseño Sierra, H. (1964). *Derecho Procesal Fiscal*. México: Librería Robredo. p. 20

El doctrinario Flores Zavala (1991) establece por hacienda pública: “el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados, Municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo.”⁵¹

Con fundamento en lo expuesto anteriormente, se puede concluir que la Hacienda Pública puede definirse, como el conjunto de todos los bienes que posee un ente público, sus deudas y compromisos, obligaciones y derechos, así como también la responsabilidad de cumplir con las atribuciones que le son encomendadas.

La hacienda pública en México se encuentra a cargo del Supremo Poder de la Federación, el cuál se divide para la distribución de potestades en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, a través de tres niveles u órdenes de gobierno (federal, estatal y municipal). A continuación se expondrán las facultades que la Constitución y las leyes correspondientes atribuyen a cada uno de éstos en relación a la materia que nos ocupa: el sistema fiscal.

4.2 CONFORMACIÓN DEL SUPREMO PODER DE LA FEDERACIÓN

El artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), divide para su ejecución al Supremo Poder de la Federación en Ejecutivo, Legislativo y Judicial y menciona que en ningún caso podrán unirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 del mismo ordenamiento.

El Estado Mexicano es una república representativa, democrática y federal conformada por Estados libres y soberanos, en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación (artículo 40, CPEUM).

El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en: Ejecutivo, Legislativo y Judicial. La conformación del gobierno de las entidades federativas se encuentra estructurada de la misma manera.

⁵¹ Flores Zavala, E. (1991) *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. (7ª. ed) México: Editorial Porrúa. p.19

4.2.1 Poder Ejecutivo

El Poder Ejecutivo, según el artículo 80 de la CPEUM, reside en el Presidente de la República que será elegido de manera directa y de acuerdo a las disposiciones de la ley electoral.

Las facultades que le concede la Constitución (artículo 89) al Ejecutivo en materia tributaria son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;
- II. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no-intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales;

El artículo 71 de la CPEUM otorga facultad expresa para que el Presidente de la República tenga el derecho para presentar iniciativas de Ley al Congreso, así como también podrán hacerlo los diputados y senadores del Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados. Para efectos de la Propuesta, esta facultad resulta fundamental.

4.2.2 Poder Legislativo

El Poder Legislativo de la Nación está depositado en el Congreso de la Unión, dividido en dos Cámaras, la de Diputados y la de Senadores.

En relación al mencionado artículo 71, las iniciativas presentadas al Congreso por los diferentes medios, deberán pasar a revisión en las comisiones especializadas de cada materia. Para efectos fiscales, existe la Comisión de Hacienda, la cual con la elaboración de

dictámenes, informes, opiniones o resoluciones sobre las iniciativas estudiadas, contribuye a que la Cámara de Diputados cumpla con sus atribuciones constitucionales y legales. El procedimiento de revisión y aprobación de las iniciativas se encuentra estipulado en la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

4.2.3 Poder Judicial

El Poder Judicial se deposita, de acuerdo al artículo 94 constitucional, en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tribunal Electoral, los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y los Juzgados de Distrito.

De acuerdo al artículo 105, fracción II de la CPEUM, el Poder Judicial a través de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conocerá de las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y la Constitución.

4.3 ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN MÉXICO

La administración pública federal es el órgano a cargo del Poder Ejecutivo de la Federación y se encuentra estructurado y conformado de acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (publicada por primera vez el 29 de diciembre de 1976). De acuerdo a Moreno Rodríguez, “esta ley sustituye el tratamiento parcelario y meramente descriptivo de dependencias y funciones que hacía la anterior Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, por una regulación general de la administración pública en su conjunto, que abarca tanto los aspectos orgánicos como los funcionales.”⁵²

Esta Ley establece: las bases de organización concebida de manera integral, la cuál se integra por la administración centralizada (Presidencia de la República, Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal) y la paraestatal (organismos descentralizados, empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito, instituciones nacionales de seguros y fianzas y los fideicomisos públicos).

⁵² Moreno Rodríguez, R. (1980) *La administración pública federal en México*. México: UNAM. p.175-176.

Actualmente existen 18 Secretarías de Estado. Para fines fiscales, las secretarías que tienen relación directa en esta materia son: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de Economía, de Gobernación, de Relaciones Exteriores; y de Comunicaciones de Transporte.

4.4 ÁMBITO DE VALIDEZ DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS

De acuerdo con un análisis comparativo realizado por Aghón y Casas (1996), el federalismo fiscal se define como el “funcionamiento de un sistema fiscal en el cual participan diversos sectores de la administración. En términos más específicos, el federalismo corresponde a un campo de la teoría fiscal que estudia, tanto la asignación apropiada de funciones y el uso eficiente de instrumentos fiscales en cada uno de los niveles de gobierno, como el tipo de relaciones fiscales que se da entre ellos, particularmente en lo que se refiere a la efectividad de los mecanismos de transferencias intergubernamentales.”⁵³

El federalismo fiscal de acuerdo a Oates (1972), puede ser analizado desde dos enfoques: desde el punto de vista de la descentralización política y desde el punto de vista de la Administración y las Políticas Públicas.⁵⁴

El primer enfoque se refiere a las actividades relacionadas con la asignación de potestades impositivas y las funciones de gasto entre los distintos órdenes de gobierno, pero “donde la descentralización se da como una consecuencia natural de las decisiones que se toman en los arreglos fiscales interjurisdiccionales en los distintos niveles de gobierno, cuyas implicaciones, como las de eficiencia y autonomía financiera, difieren en diversas magnitudes, dependiendo de los grados de responsabilidad fiscal y los niveles de captación de los gobiernos estatales o municipales. En el segundo enfoque, Tanzi (1996) diferencia la descentralización fiscal directa, (cuando los gobiernos estatales o municipales tienen la facultad constitucional o legal para recaudar sus propios impuestos y desarrollan funciones de gasto) de la simple gestión administrativa, manifestada cuando el gobierno federal o algún ente central de la administración pública recauda los impuestos para, posteriormente,

⁵³ Aghón, G. & Carlos Casas. (1996). *Análisis comparativo de los procesos de descentralización fiscal en América Latina*. Federalismo Fiscal, CEPAL. p. 48. Citado en el estudio *Federalismo Fiscal en México* del Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República.

⁵⁴ *El Federalismo Fiscal en México*. (2001). México: Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. p. 24-26. Extraído el 4 de enero de 2005 de <http://www.senado.gob.mx>

transferirlos mediante distintas vías de gasto a las entidades descentralizadas u otros niveles de gobierno, para ejecutar actividades de gasto sujetas a los lineamientos y controles que imponga el nivel central o federal.”⁵⁵

Wiesner (1994) señala que, “en el enfoque de la descentralización política (Federalismo Fiscal), las jurisdicciones regionales (entidades federativas y municipios) financian la mayor parte de sus gastos con ingresos propios, por lo que cuentan con la autonomía fiscal suficiente para decidir cómo manejarse, aún cuando sus programas se hallen condicionados por la restricción presupuestaria, que supuestamente actúa como promotora de la eficiencia.”⁵⁶

El enfoque de Wiesner tiene un contraste con el régimen fiscal implementado actualmente en México, debido a que la mayor parte de los ingresos que obtienen los estados y municipios proviene de la federación a través de participaciones y aportaciones. Más adelante se ejemplificará esta situación con el establecimiento de datos de recaudación de cada uno de los órdenes de gobierno.

Faya Viesca (1988) menciona, que en los estados organizados políticamente como federaciones en donde cada una de las partes integrantes de ellas poseen cierta soberanía ejercida con independencia del poder central; se pueden presentar tres tipos de sistemas impositivos, de acuerdo a la distribución de competencias entre los órdenes de gobierno, éstas son:

- a) Los estados recaudan los impuestos y hacen entregas fijas a la Federación.
- b) Los impuestos los recauda la Federación y se entregan sumas fijas a los estados.
- c) Ambos niveles de gobierno se dividen las competencias sobre los impuestos.⁵⁷

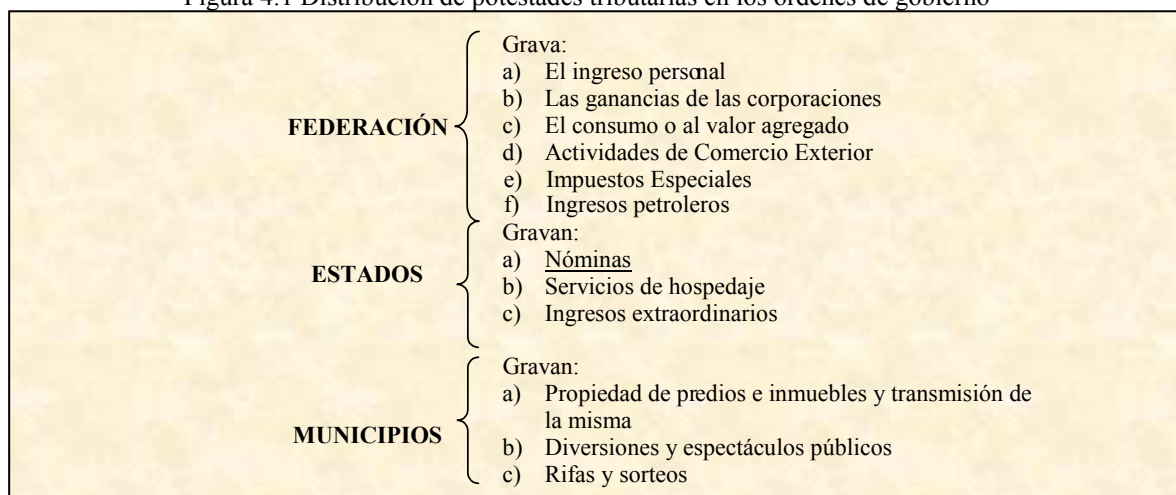
En México, la mayor parte de los impuestos son recaudados por la federación y posteriormente se envían cantidades a los estados, aún y cuando éstos también recaudan ingresos tributarios propios. En la siguiente figura, se muestra la distribución de potestades entre los tres órdenes de gobierno en México.

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ Idem.

⁵⁷ Faya Viesca, J. (1988). *El Federalismo Mexicano*. México: Editorial INAP. p 25

Figura 4.1 Distribución de potestades tributarias en los órdenes de gobierno



FUENTE: Elaboración propia.

La organización política de México se encuentra conformada de acuerdo al tercer tipo de sistema impositivo según la clasificación de Faya Viesca. Sin embargo, las principales competencias tributarias en lo referente a comercio exterior y consumo (como se puede observar en la Figura 4.1), están otorgadas al gobierno federal, lo que contribuye a un debilitamiento de las recaudaciones locales y como consecuencia existen fuertes demandas de recursos por parte de las entidades para los rubros de educación, salud, obras públicas, entre otras; que obligan al gobierno central a distribuir una mayor cantidad de recursos financieros a las mismas.

La recaudación por niveles de gobierno en México, se establece en la siguiente tabla:

Tabla 4.1 Ingresos Tributarios de los tres órdenes de gobierno en México (1999-2003)

cifras en miles de pesos

NIVEL	IMPUESTOS	1999	%	2000	%	2001	%	2002	%	2003	%
Federación	Directos (renta, activos)	216,123,404		258,754,210		285,523,140		318,380,293		337,015,451	
	Indirectos (consumo)	285,190,015		304,011,487		347,999,039		383,784,675		399,353,979	
	Otros Tributarios	20,368,987		18,937,720		21,348,155		26,118,793		30,212,897	
	SUBTOTAL	521,682,406	97.44%	581,703,417	97.16%	654,870,334	96.98%	728,283,761	96.76%	766,582,327	96.60%
Estados	Directos (sobre ingresos personales, capitales)	5,968,374		7,523,468		9,241,480		10,917,302		11,832,058	
	Indirectos (Comercio hospedaje, lotería)	452,254		607,918		636,178		642,286		769,904	
	Adicionales y Otros	684,576		859,904		962,791		1,096,408		1,118,697	
	SUBTOTAL	7,105,204	1.33%	8,991,290	1.50%	10,840,449	1.61%	12,655,996	1.68%	13,720,659	1.73%
Municipios	Directos (propiedad y transmisión de la misma)	5,821,716		6,971,824		8,519,581		10,529,991		11,244,635	
	Indirectos (sobre diversiones y rifas)	172,175		177,817		223,283		247,169		193,362	
	Adicionales y Otros	590,227		866,405		811,363		925,890		1,844,821	
	SUBTOTAL	6,584,118	1.23%	8,016,046	1.34%	9,554,227	1.41%	11,703,050	1.55%	13,282,818	1.67%
TOTAL		535,371,728	100.00%	598,710,753	100.00%	675,265,010	100.00%	752,642,807	100.00%	793,585,804	100.00%

FUENTE: Elaboración propia con información de:

* Federación.- SHCP. Dirección General Adjunta de Estadística de la Hacienda Pública

* Estados y Municipios.- Las Finanzas Públicas Estatales y Municipales 1999-2003, INEGI

Como puede observarse, nuestro país posee un sistema fiscal centralizado en las principales competencias impositivas, en virtud de que la federación recauda aproximadamente el 97% del total de impuestos con relación a los tres órdenes de gobierno; dejando a los estados y municipios el restante 3%. En el ejercicio 2003, los ingresos tributarios del gobierno federal ascendieron a \$766,582.3 millones de pesos y al cierre de 2004 fueron de \$769,864.3 millones de pesos. La tabla 4.1 no incluye el año 2004 debido a que actualmente no se cuenta con información a detalle de los niveles estatal y municipal.

4.4.1 Ámbito de Gobierno Federal

La facultad para establecer contribuciones a nivel federal, corresponde de acuerdo al artículo 73, fracción VII de la CPEUM al Congreso de la Unión; que textualmente menciona: “El Congreso tiene la facultad: para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”

Asimismo en la fracción XXIX del mencionado artículo, se establece que el Congreso posee facultades para establecer contribuciones:

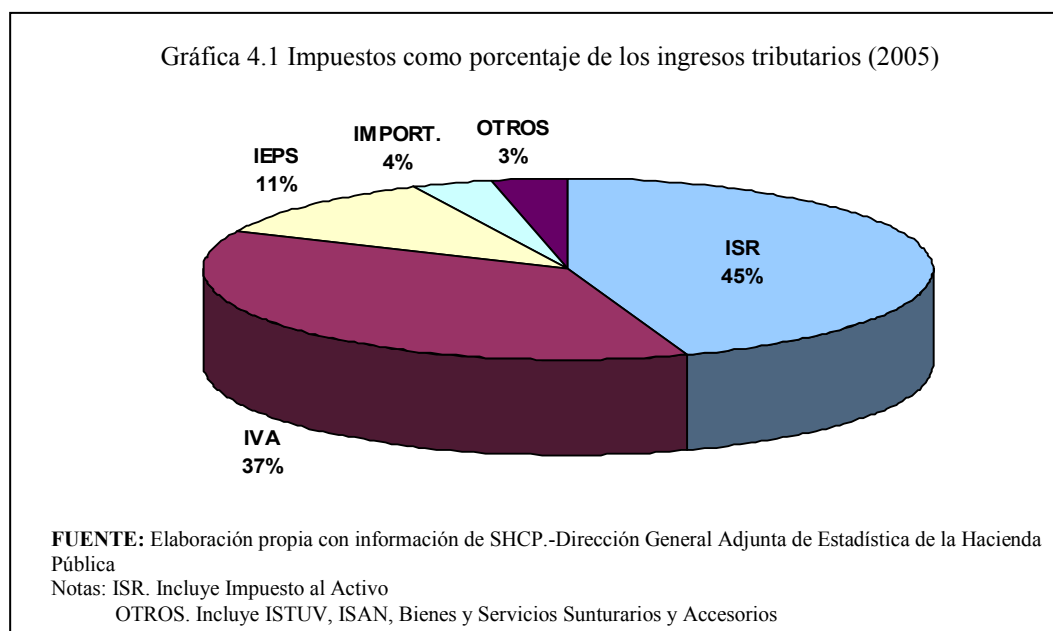
1. Sobre comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendido en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguardiente y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

“Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica”. Artículo 73, último párrafo de la CPEUM.

En el ámbito tributario federal, de acuerdo al artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la SHCP estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales, quien través del Ejecutivo Federal presenta al Congreso de la Unión estos proyectos para su análisis y posterior aprobación. Asimismo los estados tendrán la facultad para establecer sus contribuciones locales, de igual forma se menciona en el artículo 115 constitucional, que los municipios administrarán libremente su hacienda.

La facultad de cobrar los impuestos a nivel federal, corresponde a la SHCP con fundamento en el artículo 31, fracción XI de la mencionada LOAPF; quien de acuerdo con lo estipulado en el Reglamento Interior de la SHCP, delega al SAT la función de cobro de los impuestos.

A nivel federal es donde se concentra la mayor cantidad de ingresos fiscales, provenientes del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, ISTUV, ISAN e ICE. Como puede observarse en la siguiente gráfica, los impuestos más importantes son el ISR y el IVA que representan en el año de 2005, el 45% y el 37% respectivamente; del total de ingresos tributarios a nivel federal.



El ITUV y el ISAN debido al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, son recaudados y administrados por las entidades federativas y éstas obtienen por ello como incentivo fiscal el 100% de la recaudación por estos conceptos.

A la recaudación de los impuestos denominados asignables (ISR, IVA, IEPS) y de algunos derechos especiales sobre hidrocarburos, conforma la Recaudación Federal Participable (RFP), de la cual el 28.26% es distribuido a las entidades federativas, mediante un coeficiente de participación, a través de participaciones y aportaciones federales. El porcentaje de participación se determina de acuerdo a la siguiente tabla:

Tabla 4.2 Integración del %RFP a las entidades federativas

FGP (incluye 1% coordinación en derechos)	21.00%
Fondo de Fomento Municipal	1.00%
Reserva de Contingencia	0.25%
Comercio Exterior	0.14%
Subtotal Participaciones	22.39%
FAIS	2.50%
FORTAMUN	2.56%
FAM	0.81%
Subtotal Aportaciones	5.88%
TOTAL	28.26%

Nota: Los porcentajes son establecidos en la Ley de Coordinación Fiscal.

FAIS. Fondo de Aportaciones a la Infraestructura Social

FORTAMUN. Fondo de Fortalecimiento Municipal

FAM. Fondo de Aportaciones Múltiples.

La principal diferencia entre las participaciones y las aportaciones federales es que las segundas, de acuerdo a la LCF, deberán erogarse de acuerdo al un fin específico determinado en la propia ley. Estos dos conceptos constituyen la principal fuente de ingresos de las entidades federativas (aproximadamente un 88% de los ingresos totales en el año 2003).

4.4.2 Ámbito de Gobierno Estatal

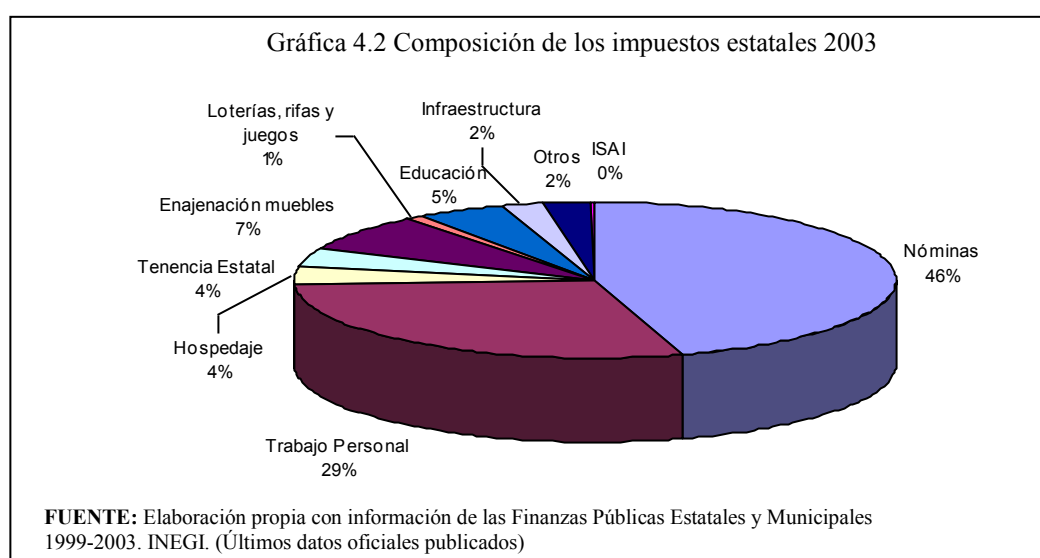
Los estados están organizados, respecto a su régimen interior, en la forma de gobierno republicano, representativo y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre.

Las entidades federativas tienen la facultad, con fundamento en el artículo 124 constitucional, de establecer contribuciones que no estén expresamente concedidas a la

autoridad Federal. Así también, de acuerdo al Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, las entidades coordinadas deberán cuidar la no concurrencia de sus impuestos locales y municipales con los impuestos federales.

Existe actualmente una diversidad de aproximadamente veinte impuestos que gravan los estados, siendo entre los más uniformes a nivel nacional: el impuesto sobre prestación de servicios de hospedaje con tasas que varían entre el 2% y el 3% (gravado a nivel estatal por 30 entidades, en las restantes 2 es municipal); sobre loterías, sorteos y concursos; sobre adquisición de vehículos usados de motor y el más representativo el sobre nóminas, con tasas que oscilan entre el 0% y el 2.5%.

Los ingresos tributarios estatales se encuentran conformados de la siguiente manera:



Es importante comentar que para el ejercicio fiscal 2005, mediante una modificación al artículo 43 de la LIVA, se faculta a las entidades federativas para que graven mediante impuestos cedulares con tasas del 2% al 5%, a los ingresos de las personas físicas; el mencionado artículo establece:

“Las Entidades Federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles, o por actividades empresariales, sin que se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...”

Este impuesto lo podrán establecer las Entidades Federativas con distintas tasas para cada uno de los impuestos cedulares, se considerarán los mismos ingresos y las mismas deducciones establecidas en la LISR, y las entidades podrán convenir con la Federación que este impuesto se pague en las mismas declaraciones del impuesto sobre la renta federal.

Aunque la reforma anterior entró el vigor a partir del 1º de enero de 2005, sólo los estados de Guanajuato (servicios profesionales, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles y en actividades empresariales; a una tasa del 2%) y Chihuahua (otorgamiento del uso goce temporal de bienes inmuebles y enajenación de bienes inmuebles; a una tasa del 5%), se encuentran aplicándolos actualmente. Michoacán aprobó su aplicación en la Ley de Ingresos Estatal para 2005, sin embargo no se ha puesto en vigor.

En las recientes reuniones llevadas a cabo a nivel federal, se ha manifestado la necesidad imperante de las entidades por ser más independientes de la administración central, ya que de los ingresos totales de los estados, aproximadamente el 88.1% lo reciben de la federación por medio de participaciones y aportaciones federales. Lo anterior expresado con cifras del año 2003, muestra lo siguiente:

Tabla 4.3 Ingresos Brutos de los Estados 2003
cifras en miles de pesos

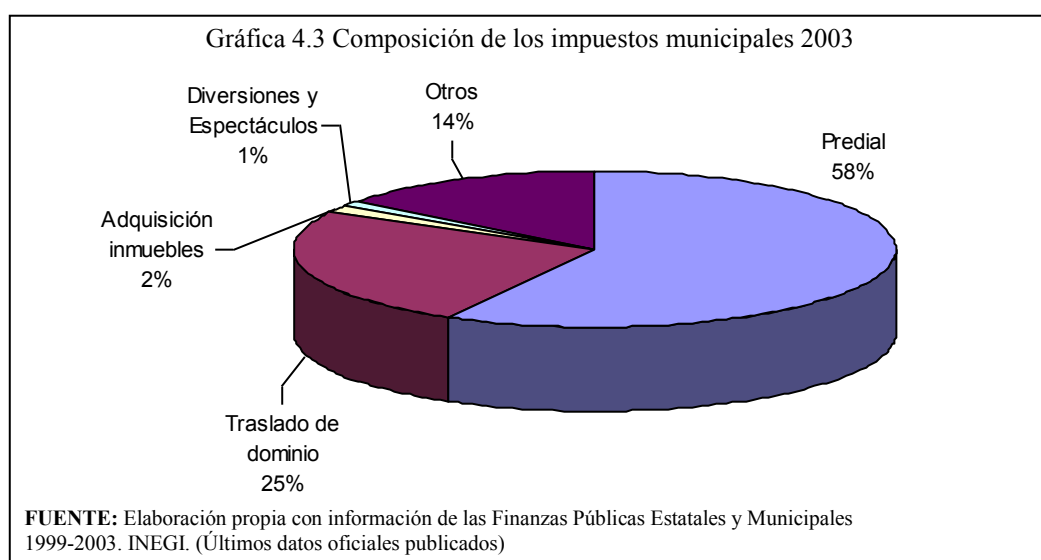
CONCEPTO	\$	%
Impuestos	13,720,659	2.4%
Derechos	12,823,345	2.3%
Productos	2,973,175	0.5%
Aprovechamientos	6,108,786	1.1%
Contribuciones de Mejoras	718,073	0.1%
SUBTOTAL INGRESOS PROPIOS	36,344,038	6.5%
Participaciones Federales	203,819,654	36.3%
Aportaciones Federales	290,645,696	51.8%
SUBTOTAL INGRESOS FEDERALES	494,465,350	88.1%
Otros Ingresos	5,479,076	1.0%
Por cuenta de terceros	3,333,584	0.6%
Financiamiento	15,308,244	2.7%
Disponibilidad inicial	6,099,687	1.1%
TOTAL	561,029,979	100.0%

FUENTE: Elaboración propia con información de las Finanzas Públicas Estatales y Municipales 1999-2002. INEGI. (Últimos datos oficiales publicados)

4.4.3 Ámbito de Gobierno Municipal

La Ley de Hacienda de los Municipios es el ordenamiento jurídico, expedido por las legislaturas locales, de conformidad con el artículo 115, fracción II de la CPEUM; donde se establecen las contribuciones locales que este orden de gobierno tiene la facultad de cobrar y administrar.

Los municipios tienen principalmente la facultad tributaria sobre los impuestos a la propiedad, los cuáles representan alrededor de un 85% su recaudación fiscal, como puede observarse en la siguiente gráfica (58% Impuesto Predial, 25% Traslado de dominio y 2% adquisición de inmuebles).



Los principales impuestos municipales establecidos en México son: el Impuesto Predial, el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles (ISAI), el Impuesto sobre Mejoría Específica a la Propiedad, el Impuesto sobre Diversiones y Espectáculos Públicos, y el Impuesto sobre Juegos Permitidos. Además existen en ciertos municipios impuestos a la agricultura, ganadería, avicultura, apicultura, minería, industria y comercio.

Tabla 4.4 Ingresos brutos de los municipios 2003
cifras en miles de pesos

CONCEPTO	\$	%
Impuestos	13,282,818	9.8%
Derechos	7,428,253	5.5%
Productos	1,903,051	1.4%
Aprovechamientos	4,550,952	3.3%
Contribuciones de Mejoras	519,440	0.4%
SUBTOTAL INGRESOS PROPIOS	27,684,514	20.4%
Participaciones Federales	49,661,029	36.5%
Aportaciones Federales	42,641,049	31.4%
SUBTOTAL INGRESOS FEDERALES	92,302,078	67.9%
Otros Ingresos	3,112,528	2.3%
Por cuenta de terceros	1,024,868	0.8%
Financiamiento	6,006,024	4.4%
Disponibilidad inicial	5,745,455	4.2%
TOTAL	135,875,467	100.0%

FUENTE: Elaboración propia con información de las Finanzas Públicas Estatales y Municipales 1999-2002. INEGI. (Últimos datos oficiales publicados)

En relación a la LCF, las entidades federativas transfieren el 20% de las participaciones y algunas aportaciones a los municipios, de esta manera los ingresos de este orden de gobierno tienen una gran dependencia (67.9%) de los ingresos provenientes de la federación.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En el presente capítulo, se revisó la conformación de la hacienda pública, las atribuciones de los tres Poderes de la Federación en el ámbito fiscal y la distribución de potestades tributarias en los tres órdenes de gobierno. Se observó que la mayor parte de los ingresos tributarios son recaudados por la Federación y que a su vez sólo una parte de éstos son enviados a los estados y municipios.

Así, se observa que los ingresos de las entidades federativas y los municipios tienen una gran dependencia de los ingresos federales. En este sentido si una Propuesta de Reforma no incluyera un cambio en el Sistema de Coordinación Fiscal, sería necesario que la reforma establecida **beneficiara económicamente a los ingresos federales**, para que **consecuentemente los estados y municipios incrementaran sus ingresos en relación a las participaciones y aportaciones federales**.

CAPÍTULO 5. LOS INGRESOS EN MÉXICO

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

En el presente capítulo se definirá primeramente lo que es considerado un crédito fiscal, las teorías doctrinarias que fundamentan los créditos, el proceso de un crédito fiscal desde su nacimiento hasta la terminación de la obligación y por último se definirán y explicarán cada uno de los créditos fiscales que conforman los ingresos tributarios en nuestro país, los cuales se convierten en crédito fiscal cuando un contribuyente se encuentra dentro de la situación jurídica establecida en una ley.

5.1 CRÉDITOS FISCALES

El Código Fiscal de la Federación establece, en el artículo 4 el concepto de crédito fiscal de la siguiente manera: “son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.

El tratadista Sánchez Piña (1994)⁵⁸ define el crédito fiscal como “la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y que debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas”. Además añade que “un crédito fiscal es una obligación, de ahí que la persona sometida a la soberanía del Estado debe cumplir aún en contra de su voluntad dado que así lo señala una ley”.

Giuliani Fonrouge (1973) define la determinación del crédito fiscal, como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.⁵⁹

⁵⁸ Sánchez Piña, J. (1984). *Nociones de Derecho Fiscal*. México: Editorial Pac. pp. 66-69

⁵⁹ Giuliani Fonrouge, C. (1973). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: Editorial De Palma.

Las anteriores definiciones se señalan con el único objetivo de ampliar la percepción del concepto como tal, en virtud de existir un sinnúmero de definiciones al respecto. Sin embargo la que procede en su aplicación es la que se establece en el CFF.

5.2 TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LOS CRÉDITOS

Dentro de la legislación mexicana, el fundamento legal para el establecimiento de una contribución es el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política, en el que se establece la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, Estado y Municipio en el que se resida y que ésta debe cumplir con los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y que sea destinada a solventar el gasto público.

Sin embargo diversos tratadistas han descrito teorías que fundamentan la imposición tributaria, entre las que se encuentran: la teoría de la relación de sujeción de Pugliese, la teoría de la necesidad social de Andreozzi, la teoría del seguro, la teoría de Eheberg y la más aceptada por la teoría moderna, la del gasto público.

La *teoría de la relación de sujeción* menciona que un individuo, por el solo hecho de vivir en un estado, tiene la obligación de cumplir económicamente con él.

La *teoría de la necesidad social*, afirma que el Estado al igual que un ser humano tiene necesidades tanto físicas (alimento, seguridad, comodidad, servicios públicos) como espirituales (escuelas, universidades, museos, campos deportivos, etc.)

La *teoría del seguro* considera la aportación que hacen los ciudadanos al ente público como el pago de una prima de un seguro consistente en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo realice, de modo que su acción sea simplemente preventiva y punitiva.

La *teoría de Eheberg* explica que el pago de los tributos es un deber que no necesita fundamento jurídico especial.

En México, la teoría más reconocida tanto por la doctrina como por el gobierno respecto al fundamento para el establecimiento de las contribuciones fiscales, es la *teoría del*

gasto público; siendo ésta determinada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). A continuación se presentan las opiniones de algunos autores acerca del concepto de gasto público, así como la definición que en jurisprudencia emitió la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Fraga (1968) sostiene, que “por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluido de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”.⁶⁰

Valdés Villarreal (1972), establece que para que exista un gasto público es necesario que: a) la asignación de fondos sea para solventar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio; b) quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio; c) que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.⁶¹

Asimismo, Valdés menciona que “el gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos.”

En jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia se menciona que “por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer la funciones y servicios públicos”⁶²

5.3 CLASIFICACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

Se puede entender que un crédito fiscal, es una contribución exigible a un contribuyente que se encuentre en la situación jurídica prevista por la ley, de parte del ente

⁶⁰ Fraga, G. (1968). *Derecho Administrativo*. (12ª.ed). Editorial Porrúa: México.

⁶¹ Valdés Villarreal, M. (1972). *Principios Constitucionales que regulan las Contribuciones*. México: UNAM/FCE. Citado por De la Garza, S. (1992). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa. pp. 288-289.

⁶² Jurisprudencia 118. *Gastos Públicos*. (Quinta Época). Pag. 155, Sección Primera. Volumen 2ª. Sala. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. En compilación de fallos de 1917 a 1954 (apéndice al Tomo CXVIII). Se publicó con el mismo título. No. 510, p. 962.

público. Aunque en las leyes mexicanas no aparece definida la palabra tributo como tal, se puede llegar a considerar que la palabra tributo es el equivalente a la palabra contribución; ya que esta última es la que se considera en las leyes fiscales y que a su vez el CFF clasifica en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

A continuación se definirán cada una de las contribuciones, de acuerdo a la opinión de algunos tratadistas de la materia, algunas tesis y jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y principalmente de acuerdo al CFF.

5.3.1 Contribuciones

El término de contribuciones se encuentra definido, en materia de leyes fiscales, en el artículo 2 del CFF, donde se establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

La doctrina fiscal expone que los elementos constitutivos de las contribuciones son el sujeto activo (autoridad), sujeto pasivo (contribuyente) y los hechos, actos u omisiones que constituyen la fuente generadora del crédito fiscal. En Tesis Aislada del Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito, se establece que para fijar los elementos constitutivos de una contribución es necesario determinar los límites del sujeto pasivo al que la contribución está destinada, así como los hechos, actos u omisiones que constituyen la fuente generadora del crédito fiscal.⁶³

5.3.1.1 Impuestos

Son las contribuciones establecidas en la Ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del mismo artículo, (artículo 2, fracción I del CFF).

Rodríguez Lobato (1998) menciona, que se considera impuesto “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a

⁶³ Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito. Revisión fiscal 9/88. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 16 de febrero de 1989. Unanimidad de votos.

cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”⁶⁴

Al respecto se puede concluir, que un impuesto es una contribución establecida en ley, recaudada por el gobierno o entidad pública que la propia ley faculta para ello y que se convierte en crédito fiscal al momento de que el cobro sea exigible para la autoridad.

5.3.1.2 Aportaciones de seguridad social

Su definición emana del artículo 2, fracción II del CFF. Son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Dentro de la doctrina moderna, los especialistas han llamado también a este tipo de contribuciones como exacciones parafiscales, entendiendo por esto que la parafiscalidad puede definirse, según Rodríguez Lobato, como “la actividad financiera que desarrollan ciertos organismos distintos del Estado, paralelamente a la actividad financiera de éste, conforme a normas de Derecho Público.”

Para De la Garza, las exacciones fiscales son prestaciones obligatorias y deben encontrarse establecidas a favor de organismos públicos descentralizados, sociedades de participación estatal, de organizaciones gremiales, profesionales o sindicales.

Los ejemplos más significativos de este tipo de contribuciones en México, de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, son las aportaciones patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), al Instituto de Seguridad y Servicio Social para los Trabajadores del Estado (ISSSTE), entre otras. Existen opiniones en contrario en las que se dice que estas aportaciones no se consideran contribuciones de seguridad social; sin embargo en jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se dice que las cuotas del

⁶⁴ Rodríguez Lobato, R. (1998). *Derecho Fiscal*. (2ª.ed). México: Editorial Oxford. p. 61

Seguro Social son contribuciones, ya que el IMSS es un organismo fiscal autónomo investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico – coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino del gasto público.⁶⁵

5.3.1.3 Contribuciones de mejoras

Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas, (artículo 2, fracción III del CFF).

Aunque en nuestro país denominamos a este concepto contribuciones de mejoras, normalmente en legislaciones de otros países se les puede llamar también contribuciones especiales, impuesto de planificación o derechos de cooperación. Rodríguez Lobato menciona, que “la característica distintiva de este tributo es que constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una actividad estatal de interés general o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.”⁶⁶

Al respecto Margáin opina que no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación del servicio.⁶⁷

Derivado de lo anterior se puede concluir que una contribución de mejoras o contribución especial, consiste en la aportación obligatoria que una persona física o moral deberá hacer al Estado, siempre que por la posesión de propiedades cerca de instalaciones que conforman una obra pública, obtengan un beneficio económico debido a la denominada proximidad.

⁶⁵ Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena Época. Instancia: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, septiembre de 1995, página 62, Pleno, tesis P./J. 18/95.

⁶⁶ Rodríguez Lobato, R. Ob. Cit. p. 83

⁶⁷ Citado por Rodríguez Lobato, R. Idem.

5.3.1.4 Derechos

Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. (Artículo 2, fracción IV del CFF).

Para Rodríguez Lobato, “los derechos son contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.”

Los derechos constituyen la segunda fuente más importante de ingresos por contribuciones para el país, en algunos países este concepto es conocido con el nombre de tasa.

5.3.1.5 Accesorios

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización, son accesorios de las contribuciones, participan de la naturaleza de éstas y son calculados a partir del monto total del crédito fiscal; (artículo 2, último párrafo del CFF).

5.3.2 Aprovechamientos

El artículo 3 del CFF define a los aprovechamientos como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, sanciones, gastos de ejecución y la indemnización que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

5.4 PRODUCTOS

Los productos son un tipo de ingresos de la federación que por su naturaleza no son contribuciones ni son créditos fiscales; son definidos en el artículo 3, último párrafo del CFF como “las contraprestaciones por los servicios que preste en Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.”

En tesis del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativo del Sexto Circuito, establece que los productos municipales cobrados con un tipo de cuota fija establecida por el uso o aprovechamiento de los bienes públicos, no se consideran contribuciones debido a que no se establecen los elementos de esa contribución (sujeto, objeto, tasa, tarifa, época de pago).⁶⁸

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En el presente capítulo se describen las características básicas del sistema fiscal mexicano y se señala la clasificación de los créditos fiscales de acuerdo a la legislación mexicana. Conviene comentar que la Propuesta de Régimen Fiscal que se plantea en este trabajo de investigación, se enfoca a modificar solamente los ingresos tributarios. Sin embargo, es de especial importancia el establecimiento de un sistema fiscal cuyos ingresos no graviten en buena medida en los ingresos no tributarios; en el caso específico de México en los ingresos derivados del petróleo, sino que sea un sistema basado principalmente en los impuestos, y que éstos sean eficientemente cobrados por la autoridad competente; lo anterior con la finalidad de que sean los ingresos tributarios los que contribuyan a una mayor seguridad y estabilidad de los ingresos de la Federación.

⁶⁸ Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación. Tomo:XVII, Enero de 2003. Tesis: VI.1º.A.131ª. Página: 1832. Amparo en revisión 220/2002. Teléfonos de México, S.A. de C.V. 30 de octubre de 2002.

CAPÍTULO 6. MARCO JURÍDICO - FISCAL DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

En el presente capítulo se establece la implicación que tienen dentro del sistema fiscal mexicano cada una de las leyes y demás ordenamientos que conforman el sistema jurídico mexicano. Lo anterior resulta imprescindible para las modificaciones a la legislación que serán establecidas en la Propuesta de Régimen Fiscal que se presenta en esta investigación.

La conformación de un sistema fiscal encuentra sus cimientos principalmente en las bases jurídicas vigentes (leyes, reglamentos, decretos, jurisprudencias, etc.), tanto en lo referente al derecho común general como específicamente en el régimen jurídico-fiscal que lo sustenta.

Los doctrinarios han definido una jerarquía de aplicación en cuanto a las leyes mexicanas, siendo así que la Constitución ocupa el primer lugar en el orden, seguida después de los Tratados Internacionales, las leyes tributarias específicas, sus reglamentos, las leyes normativas y de aplicación supletoria, así como las fuentes de derecho común y la propia doctrina.

6.1 MARCO JURÍDICO

El sistema jurídico mexicano se encuentra conformado por aproximadamente 230 leyes federales, así como por cerca de 80 ordenamientos de normatividad diversa. En los siguientes puntos detallaré los ordenamientos más importantes de este sistema en el ámbito de nuestra materia.

6.1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la ley suprema del país, en relación al artículo 133 de la misma. Este ordenamiento establece lo correspondiente a las garantías individuales de los ciudadanos, los derechos y obligaciones de éstos, establece la conformación del territorio nacional y la división de poderes del estado mexicano.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece el fundamento para el pago de los impuestos en su artículo 31, “Son obligaciones de los mexicanos”: , fracción IV; “contribuir con los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Asimismo, la CPEUM en su artículo 73 fracción VII, faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones que se requieran para cubrir el presupuesto aprobado y el artículo 72, inciso h) en el que se dice que los asuntos en materia de impuestos, contribuciones y empréstitos serán discutidos primeramente en la Cámara de Diputados del Congreso y posteriormente en la Cámara de Senadores.

6.1.2 Tratados y Convenios Internacionales

En la jerarquía de aplicación de los ordenamientos jurídicos, los tratados y convenios internacionales ocupan la segunda posición. Un tratado internacional, de acuerdo al artículo 2 de la Ley sobre la Celebración de Tratados, es “el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.”

En materia de Impuesto sobre la Renta (ISR), un tratado internacional para evitar la doble imposición fiscal, procura que los ingresos que obtengan los contribuyentes por las actividades realizadas en distintos países, sean gravadas en sólo uno de ellos; lo anterior, acreditando el impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto nacional. La ley del ISR establece que podrá acreditarse el impuesto pagado en el extranjero en la misma cantidad en la que se hubiera pagado en México. Para efectos de este acreditamiento, los tratados internacionales tienen relación directa con la Propuesta en cuanto a la tasa del impuesto pagada en el extranjero y la establecida por la legislación mexicana. Por lo anterior, es conveniente analizar este tipo de ordenamientos. México tiene celebrados este tipo de convenios con 27 países, los cuales se muestran en la Tabla 6.1.

Tabla 6.1 Convenios para evitar la doble imposición fiscal

PAÍS	FECHA DE PUBLICACIÓN EN EL DOF
1. Rusia	7 de junio de 2004*
2. Australia	9 de septiembre de 2002*
3. República Checa	4 de abril de 2002*
4. Luxemburgo	6 de febrero de 2002
5. Rumania	15 de agosto de 2001
6. Portugal	30 de abril de 2001
7. Ecuador	4 de abril de 2001
8. Israel	11 de agosto de 2000
9. Chile	12 de mayo de 2000
10. Irlanda	31 de diciembre de 1998
11. Finlandia	14 de julio de 1998
12. Dinamarca	27 de mayo de 1998
13. Bélgica	6 de enero de 1997
14. Japón	6 de enero de 1997
15. Noruega	26 de agosto de 1996
16. Singapur	23 de agosto de 1996
17. Italia	29 de marzo de 1995
18. Gran Bretaña	15 de marzo de 1995
19. Corea	10 de enero de 1995
20. España	31 de diciembre de 1994
21. Suiza	24 de octubre de 1994
22. Países Bajos	13 de octubre de 1994
23. Alemania	16 de marzo de 1994
24. Estados Unidos	3 de febrero de 1994
25. Francia	16 de marzo de 1993
26. Suecia	10 de febrero de 1993
27. Canadá	17 de julio de 1992

* Fecha en que fueron firmados

FUENTE: <http://tratados.ser.gob.mx>

6.1.3 Leyes orgánicas y reglamentarias

Una ley orgánica puede definirse como aquella que fundamenta la estructura y especifica las funciones y obligaciones de un ente u organismo público.

Actualmente existe la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF) reformada por última vez el 21 de mayo de 2003, la cual establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal.

En materia fiscal, además de la LOAPF, se pueden citar también la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (diciembre de 2000), la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos (diciembre de 2004) y la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (enero de 2005); principalmente.

En el marco jurídico mexicano existen 8 leyes reglamentarias a diferentes artículos constitucionales, la única que tiene implicación fiscal para efectos de ISR es la Ley Reglamentaria de la fracción XIII Bis del apartado B, del artículo 123 de la CPEUM; la cuál rige las relaciones laborales de los trabajadores al servicio de instituciones que presten servicio público de banca y crédito, Banco de México y Patronato del Ahorro Nacional.

6.1.4 Leyes de aplicación supletoria y normativas

La palabra supletorio proviene del vocablo latino *suppletorium* que significa “sustituir algo por” o “hacer las veces de”; en términos fiscales, de acuerdo al artículo 5 del CFF se explica que “a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

En el sistema fiscal mexicano la norma de aplicación supletoria a las leyes fiscales más comúnmente utilizada, es el Código Fiscal de la Federación y en términos de impuestos federales causados por efectuar el comercio internacional, la legislación supletoria aplicable en su caso será la Ley Aduanera.

Las leyes normativas son aquellas que tienen implicación fiscal por el origen de la propia actividad a la cuál regulan, las leyes aplicables actualmente de este tipo son:

Tabla 6.2 Leyes Normativas con implicación fiscal

Ley Normativa	Publicación en el DOF
1. Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público	U. R. 13 de junio de 2003
2. Ley de Ahorro y Crédito Popular	28 de enero de 2004
3. Ley de Concursos Mercantiles	12 de mayo de 2000
4. Ley de Fiscalización Superior de la Federación	29 de diciembre de 2000
5. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2005	24 de noviembre de 2004
6. Ley de Instituciones de Crédito	U. R. 5 de noviembre de 2004
7. Ley de Inversión Extranjera	U. R. 4 de junio de 2001
8. Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores	U. R. 23 de enero de 2004
9. Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro	U. R. 11 de enero de 2005
10. Ley de Protección al Ahorro Bancario	1º. de junio de 2001
11. Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros	U. R. 5 de enero de 2000
12. Ley de Sociedades de Inversión	U. R. 28 de enero de 2004
13. Ley del Banco de México	U. R. 19 de enero de 1999

14. Ley del Mercado de Valores	U. R. 28 de enero de 2004
15. Ley del Servicio de Administración Tributaria	12 de junio de 2003
16. Ley del Servicio de Inspección Fiscal	13 de abril de 1936
17. Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación	U. R. 29 de mayo de 1998
18. Ley Federal de Derechos	1º de diciembre de 2004
19. Ley Federal de Instituciones de Fianzas	U. R. 28 de enero de 2004
20. Ley Federal de Procedimiento Administrativo	U. R. 30 de mayo de 2000
21. Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental	11 de mayo de 2004
22. Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público	19 de diciembre de 2002
23. Ley General de Deuda Pública	31 de diciembre de 1976
24. Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros	28 de enero de 2004
25. Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito	U. R. 28 de enero de 2004
26. Ley General de Sociedades Cooperativas	U. R. 4 de junio de 2001
27. Ley General de Sociedades Mercantiles	4 de agosto de 1934
28. Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito	U. R. 13 de junio de 2003
29. Ley para la Transparencia y Ordenamiento de los Servicios Financieros	26 de enero de 2004
30. Ley para regular las Agrupaciones Financieras	U. R. 15 de enero de 2002
31. Ley para regular las Sociedades de Información Crediticia	23 de enero de 2004
32. Ley sobre el Contrato de Seguro	U. R. 2 de enero de 2002
33. Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal del año 2005	20 de diciembre de 2004

FUENTE: Elaboración propia.
U. R. Última reforma aplicada

6.1.4.1 Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación (CFF) que se encuentra actualmente vigente en nuestro país, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1981; siendo el 31 de diciembre de 2004 la última reforma aplicada a este ordenamiento.

Menciona el artículo 1 que “las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.” A falta de disposición expresa en las leyes fiscales respectivas, serán aplicables por supletoriedad las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

6.1.4.2 Ley Aduanera

La aplicación de esta ley en conjunto con la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos regulatorios del comercio

exterior, regula la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías.

Están obligados al cumplimiento de ésta ley quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías. Se señala lo anterior de acuerdo al artículo 1 de la Ley Aduanera.

La Ley Aduanera vigente fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, y su última reforma se publicó el 30 de diciembre de 2002.

6.2 MARCO FISCAL

En nuestra legislación, el marco jurídico que regula la actividad de gravar impuestos por parte del Estado, está formado por el conjunto de leyes fiscales, los reglamentos de las mismas, las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal y las modificaciones de ésta, las circulares y criterios emitidos por la autoridad; así como las jurisprudencias y resoluciones tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Federación como del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En los temas subsecuentes se definirán con claridad cada uno de estos conceptos, así también se enunciarán cada uno de los ordenamientos que se encuentran vigentes.

6.2.1 Ley de Ingresos de la Federación

Según De la Garza⁶⁹, la Ley de Ingresos de la Federación es un “acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado y constituye por lo general, una mera lista de conceptos por virtud de los cuáles puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo en casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos; sujeto, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán ingresos

⁶⁹ De la Garza, S. (1992). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa. p. 109

provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.”

El artículo 74, fracción IV párrafo segundo de la CPEUM, menciona: “El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.”

La Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el ejercicio fiscal 2005, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de noviembre de 2004 para entrar en vigor el día 1º de enero de 2005. Para efectos de la Propuesta, es importante conocer la cantidad de impuestos establecidos y determinar, como posteriormente se hará, la proporción de estos en relación al total de ingresos. Los ingresos establecidos en la LIF para el ejercicio de 2005, se establecen en la siguiente tabla:

Tabla 6.3 Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2005

Concepto	Millones de pesos
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	1,280,105.2
I. Impuestos	864,830.7
II. Contribuciones de Mejoras	16.0
III. Derechos	361,027.7
IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.	118.7
V. Productos	5,658.3
VI. Aprovechamientos	48,453.8
B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS	500,880.8
VII. Ingresos de Organismos y Empresas	385,104.8
VIII. Aportaciones de Seguridad Social	115,776.0
C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	37,455.7
IX. Ingresos Derivados de Financiamientos	37,455.7
TOTAL	1,818,441.7

La Ley de Ingresos tiene una vigencia anual. De la Garza define la anualidad de la Ley de Ingresos como “los impuestos y demás ingresos que pueda o deba percibir la Federación en el ejercicio fiscal en que esté en vigor, pero ello no obsta para que en la Ley de Ingresos se puedan contener otras normas que tengan carácter general y permanente, como se advierte de

su propia redacción y de la circunstancia de que no hay un artículo transitorio que limite su vigencia al ejercicio fiscal de que se trate.”⁷⁰

La ejecución de la Ley de Ingresos estará a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y de la Tesorería de la Federación.

La SHCP será el órgano encargado del cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes, así como los del Distrito Federal, intervenir en todas las operaciones en que se haga uso del crédito público y manejar la deuda pública de la Federación y del Distrito Federal. Asimismo, la Tesorería de la Federación está adscrita directamente al Secretario de Hacienda y Crédito Público y entre sus principales funciones se encuentran: determinar los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, recaudar, concentrar, custodiar, vigilar y situar los fondos provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos, requerir y llevar la cuenta del movimiento de los fondos de la Federación, hacer los pagos autorizados que afecten al Presupuesto de Egresos, intervenir en la formulación de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal, entre otras.

6.2.2 Leyes y Reglamentos Fiscales

Una ley fiscal puede definirse como aquella que regula la aplicación, cobro y administración de un impuesto en particular. En este apartado se analizarán las leyes fiscales que tienen implicación directa con la Propuesta, ya que son éstas las que serán afectadas con las reformas. Por lo anterior, se considera importante mencionar principalmente el sujeto, objeto, base, tasa y/o tarifa, que cada una de estas leyes presentan actualmente.

En cuanto a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se puede decir que los sujetos obligados a cumplir con esta ley son: las personas físicas y morales residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan; aquéllas que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; así como los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos

⁷⁰ *Idem.*

ingresos no sean atribuibles a éste. La tasa de este impuesto para personas morales en el 2005 es del 30% y para personas físicas del 3% al 30% dependiendo del monto salarial percibido.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado obliga al pago de este impuesto a las personas físicas y morales que, en territorio nacional; enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios. La tasa general del impuesto es del 15%; sin embargo los actos o actividades realizados en región fronteriza gravan a una tasa del 10%; así como otros a la tasa del 0% y exentos.

La Ley del Impuesto al Activo obliga a las personas físicas que realicen actividades empresariales y a las personas morales, residentes en México al pago de este impuesto por el activo de su propiedad, cualquiera que sea su ubicación. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.8%. Esta ley está compuesta por 14 artículos y los artículos transitorios.

Por su parte la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, menciona en su artículo 1, que están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y morales que: enajenen en territorio nacional o, en su caso, importen definitivamente los bienes mencionados en la ley; así también aquéllas que presten servicios de los señalados en el propio ordenamiento. Las tasas de este impuesto dependiendo del tipo de producto varían desde el 20% hasta el 110%.

Por otra parte, se obliga a las personas físicas y morales, tenedoras o usuarias de los vehículos a que se refiere la Ley del Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos; al pago de este impuesto. La tasa aplicable varía, dependiendo del valor de la factura del vehículo, de un 3.0% a un 19.1%.

La Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos obliga al pago de este impuesto a las personas físicas y morales que: enajenen automóviles nuevos de producción nacional y/o aquellas que importen definitivamente automóviles al país. La tasa varía de un 2% a un 17% aplicable al precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante, ensamblador o sus distribuidores autorizados, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones.

Los reglamentos de las leyes fiscales tienen la principal función de ampliar conceptos específicos que se encuentran dentro del cuerpo de la propia ley; las leyes fiscales de ISR, IVA, IMPAC e IEPS tienen cada una en particular su propio reglamento aplicable.

6.2.3 Reglas y Resoluciones Misceláneas

Las reglas publicadas por la SHCP en la Resolución Miscelánea Fiscal, tienen como principal finalidad u objetivo, normar situaciones específicas de las leyes fiscales. La Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2005 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de mayo de 2005 y tendrá vigencia hasta el 31 de marzo de 2006. Actualmente se han publicado 4 modificaciones a esta Resolución Miscelánea.

En materia de comercio exterior, la SHCP publicó también las Reglas de Carácter General en materia de Comercio Exterior para 2005, el día 23 de marzo de 2005 y a la fecha se han realizado 3 modificaciones a estas reglas.

Una tercera resolución de importancia es aquella que otorga facilidades administrativas a contribuyentes del sector primario y del servicio de autotransporte terrestre de carga y de pasajeros. Ésta resolución fue publicada en el DOF el día 29 de abril de 2005.

6.2.4 Decretos

Un decreto es definido por De Pina Vara⁷¹, como el “acto del Poder Ejecutivo referente al modo de aplicación de las leyes en relación con los fines de la administración pública.” Así también describe, que es una “disposición de un órgano legislativo que no tiene el carácter general atribuido a las leyes.” Y como tercera definición menciona que es una “resolución judicial que contiene una simple determinación de trámite.”

Un decreto que tiene implicación directa con la materia fiscal, principalmente en el ámbito de impuestos al comercio exterior, impuesto al valor agregado e impuesto sobre automóviles nuevos, fue el publicado el 22 de agosto de 2005, en el que se establecen las condiciones para la importación definitiva de vehículos automotores usados. Asimismo, se

⁷¹ De Pina Vara, R. (1970). *Diccionario de Derecho*. (2ª. Ed.) México: Editorial Porrúa. p.132

estableció el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a algunos contribuyentes, publicado el 5 de abril de 2004.

Es importante considerar que para los efectos de la Propuesta, será necesario analizar los decretos, los cuales como fuente importante del derecho fiscal, establecen diversas reglamentaciones y facilidades de carácter fiscal que tienen implicación directa con las leyes fiscales específicas.

6.2.5 Circulares, Criterios, Jurisprudencias y Resoluciones

Las circulares pueden ser definidas como disposiciones o reglas que emite la autoridad fiscal, en nuestro caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el objetivo de normar procesos y formas de contabilización de actividades llevadas a cabo por instituciones pertenecientes al Sistema Financiero Mexicano; en el mayor de los casos a los Sistemas de Ahorro para el Retiro, Instituciones de Seguros y Fianzas, etcétera.

Los criterios por su parte son disposiciones o reglas emitidas igualmente por la autoridad fiscal, sin embargo a diferencia de las circulares, éstos tienen como objetivo especificar, definir y ampliar conceptos definidos en los ordenamientos fiscales.

El 31 de agosto de 2004, la SHCP a través del Comité de Normatividad del SAT emite su Boletín 2004 en el cuál se hizo una revisión de los Criterios Normativos vigentes con el propósito de adecuar el contenido de los mismos a las disposiciones fiscales vigentes.

Una jurisprudencia se define actualmente como “el criterio uniforme manifestado reiteradamente en la aplicación del Derecho por un tribunal superior o supremo y contenido en sus sentencias.”⁷²

Las resoluciones son aquellas determinaciones que la autoridad fiscal da en respuesta a las consultas hechas por los contribuyentes, en referencia a los diferentes tipos de cargas contributivas.

⁷² De Pina Vara, R. (1970). Ob. Cit. p.217

Las fuentes del derecho fiscal mencionadas en este apartado, se establecieron con la finalidad de complementar el análisis del marco jurídico del sistema fiscal mexicano, ya que no pueden dejar de ser consideradas éstas, en virtud de representar documentos que coadyuvan a la correcta aplicación de las disposiciones contenidas en las leyes específicas.

6.3 LEY DE COORDINACIÓN FISCAL

En el año de 1979 se aprueba la nueva Ley de Coordinación Fiscal (LFC), la cuál entró en vigor desde 1980, y que creó simultáneamente el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF). Es en este sistema donde se establecen el conjunto de disposiciones y órganos que regulan la cooperación entre la federación y las entidades federativas, incluyendo el Distrito Federal, con la finalidad de lograr una óptima administración de los ingresos tributarios y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como principalmente evitar la doble tributación hacia una misma fuente impositiva.⁷³

Los principales objetivos del SNCF son: armonizar el sistema tributario mediante la coordinación del sistema fiscal de la federación con las entidades y municipios, establecer y distribuir las participaciones que correspondan a sus haciendas públicas en ingresos federales, fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales, construir los órganos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento, así como apoyar al sistema de transferencias mediante los fondos de aportaciones federales.

La regulación del sistema de distribución de participaciones y las facultades de los órganos en materia de coordinación fiscal, se encuentran estipulados en la LCF antes mencionada.

En relación a la Propuesta, se incluye este apartado para establecer una visión del proceso que seguirá el tratamiento de los posibles ingresos extraordinarios que se generarían, así como de los organismos en materia de coordinación fiscal ante los cuales tendría que gestionarse la aplicación de la misma.

⁷³ Tomado de la página en internet del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. (www.sncf.gob.mx)

6.3.1 Convenios de Coordinación Fiscal

En 1979, a la par de la implantación de la LCF, se firma y publica en el Diario Oficial de la Federación el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal entre la SHCP y cada una de las entidades federativas. Por este medio, los estados convienen en adherirse al sistema con la finalidad de que las entidades reciban por cientos fijos de todos los impuestos federales, lo que representa para las entidades federativas, no sólo mayores recursos, sino proporciones constantes de la recaudación federal, a cambio de que dichas entidades se obliguen a no mantener en vigor impuestos estatales o municipales que contraríen las limitaciones señaladas en la LIVA y en las leyes sobre impuestos especiales que sólo puede establecer la federación, de acuerdo con la Constitución Política.

Posteriormente es en el año de 1990, cuando entra en vigor el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, el cuál tiene como objetivo que las funciones operativas de administración de los ingresos federales, se asuman por parte del estado, a fin de ejecutar acciones en materia hacendaria dentro del marco de la Planeación Nacional del Desarrollo.

En años posteriores a su implementación, se han efectuado tres modificaciones al Convenio de Colaboración Administrativa en 1997, 1999 y 2001, respectivamente; así también este convenio cuenta con una total de 13 anexos, los cuáles por la esencia de su implantación, no son aplicables en todas las entidades federativas. La celebración de estos anexos al Convenio de Colaboración Administrativa tiene como finalidad, conceder facultades a los estados para fiscalizar localmente impuestos federales y obtener mediante éstos los ingresos o incentivos fiscales derivados de la mencionada fiscalización.

6.3.2 Órganos de Coordinación

El Gobierno Federal, por conducto de la SHCP y los gobiernos de las entidades, por medio de su órgano hacendario o Secretaría de Finanzas Estatal, participarán en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del SNCF, a través de:

- I. La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales
- II. La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales

- III. El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC).
- IV. La Junta de Coordinación Fiscal.⁷⁴

6.3.2.1 Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales

Es el órgano supremo del sistema. En esta reunión se proponen y discuten los lineamientos para el funcionamiento del Sistema, y se encuentra conformada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y por el órgano hacendario de cada entidad; sesionará por lo menos una vez al año en el lugar del territorio nacional que elijan sus integrantes. Esta reunión se realizará los días 20 y 21 de octubre de 2005 en la ciudad de Morelia, Michoacán.

Con fundamento en el artículo 19 de la LCF, son facultades de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales: aprobar los reglamentos de funcionamiento del SNCF, establecer las aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la federación y entidades para el sostenimiento del sistema, fungir como asamblea general del INDETEC y proponer al Ejecutivo Federal por conducto de la SHCP y a los gobiernos de las entidades por conducto del titular de su órgano hacendario, las medidas que estime convenientes para actualizar o mejorar el SNCF.

6.3.2.2 Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales

Se encuentra conformada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y por ocho entidades federativas; que representarán en la comisión a cuatro entidades cada una. Las entidades que formen parte de la comisión, durarán en su cargo dos años.

La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales tendrá, de acuerdo con el artículo 21 de la LCF, las facultades para: preparar las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales, preparar proyecto de distribución de aportaciones ordinarias y extraordinarias, fungir como consejo directivo del INDETEC, vigilar la creación e incremento de los fondos señalados en la misma ley, formular los dictámenes técnicos y las demás que le encomienden los demás órganos del sistema.

⁷⁴ *Ley de Coordinación Fiscal*. (2004). Artículo 16.

6.3.2.3 Junta de Coordinación Fiscal

Se encuentra integrada por representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por los titulares de las haciendas estatales que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

6.3.2.4 Instituto Nacional para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC)⁷⁵

El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), es un organismo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), de acuerdo a lo determinado en el artículo 16, fracción III y 22 de la Ley de Coordinación Fiscal (LCF).

El INDETEC tiene sus orígenes en el año de 1973, cuando se llevó a cabo en Mazatlán, Sinaloa; la III Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales de las Entidades Federativas y del Gobierno Federal, dónde se tomó el acuerdo de su conformación y establecimiento en la ciudad de Guadalajara, Jalisco.

Algunas de las funciones propias del instituto son: el apoyo en materia de capacitación, asesoría y consultoría técnica en la realización de estudios e investigaciones fiscales; informar y difundir todo lo relacionado con la fiscalización; así como la de participar como secretario técnico de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales y en los grupos de trabajo emanados del propio Sistema Nacional.

Entre los objetivos que actualmente cumple el instituto están: el promover, auxiliar y apoyar la elevación del nivel técnico operativo de los organismos encargados de la administración de la hacienda pública; proporcionar servicio y apoyo técnico a los tesoreros estatales y municipales; propiciar la investigación y el intercambio de experiencias entre las entidades federativas y municipios; proporcionar soporte y apoyo técnico en la realización de estudios regionales específicos; propiciar en forma coordinada el desarrollo de sistemas de información y procesamiento de datos; editar, publicar y distribuir, revistas periódicas e

⁷⁵ Información tomada del sitio en internet del INDETEC. (www.indetec.gob.mx).

investigaciones en materia de fiscalización; y apoyar con información bibliográfica especializada a través de los medios de comunicación.

6.3.3 Convenciones Nacionales⁷⁶

La multiplicidad de tributos federales, estatales y municipales; la complejidad de sistema tributario, la existencia de leyes fiscales contradictorias y las exacciones desproporcionadas e inequitativas de gravámenes concurrentes; originaron una lucha para mejorar el sistema tributario. Con este propósito fueron llevadas a cabo las Convenciones Nacionales fiscales de 1925, 1933 y 1947. Las reformas planteadas en estas convenciones se muestran en el Anexo 1.

El Sistema de Coordinación Fiscal nació desde el año de 1948 con la entrada en vigor de la Ley de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), cuya finalidad era evitar la doble imposición fiscal en materia de ingresos mercantiles. En esa época los estados con mayor desarrollo económico decidieron no coordinarse, debido a que obtenían mayores ingresos conservando las tasas que cada uno imponía a este tipo de ingresos.

A fines de 1953, como resultado de un esfuerzo de unión y colaboración entre el gobierno federal y las entidades federativas, entró en vigor la Ley de Coordinación Fiscal; ésta última permaneció vigente hasta el año de 1980, cuando fue sustituida por la actual LCF.

En el año de 1973 se establece una tasa general del 4% al ISIM, con la que se generalizó la coordinación en todo el país, ya que adicionar a los impuestos estatales el impuesto federal le repercutiría a los estados en el desaliento de las actividades mercantiles y una posible migración a estados que se encontraran coordinados.⁷⁷

En el año de 1980 se sustituye el ISIM por el IVA y se inicia un nuevo sistema tributario en el que las entidades mantenían en un principio la facultad recaudatoria. Sin embargo, la federación otorgó el 30% del IVA recaudado a las entidades que le cedieran la facultad de recaudación.

⁷⁶ Información tomada de la Convocatoria de la Primera Convención Nacional Hacendaria. 28 de octubre de 2003. Palacio Nacional: México.

⁷⁷ *El Federalismo Fiscal en México*. (2001). Idem. p. 28-30.

Es hasta agosto de 2001 con la Declaración de Mazatlán, cuando vuelve a surgir la necesidad de coordinar esfuerzos para cambiar aspectos de la coordinación fiscal, buscando un modelo integral que reuniera todos los rubros de la administración pública (ingresos, gasto público, deuda pública y patrimonio); los gobernadores de 20 entidades federativas firmaron esta declaración, cuyo principal objetivo fue impulsar la modernización de la hacienda pública federal mediante el otorgamiento de potestades, atribuciones y responsabilidades a las entidades federativas. La Declaración de Mazatlán se convirtió en el antecedente de lo que actualmente se denomina la Conferencia Nacional de Gobernadores (CONAGO), la cuál se reúne periódicamente para discutir y acordar tópicos relativos al tema hacendario.

En la segunda reunión extraordinaria de la CONAGO, celebrada el 20 de agosto de 2003 en Coahuila, el Presidente de la República y los gobernadores de los estados emitieron conjuntamente la Declaración de Cuatro Ciénegas, cuyo principal acuerdo fue impulsar la elaboración de una convocatoria para la celebración de una Convención Nacional Hacendaria (CNH).

La CNH tuvo fue inaugurada formalmente por el Presidente de la República el 5 de febrero de 2004; en Juriquilla, Querétaro. El proceso involucró el trabajo de funcionarios federales, estatales y municipales; empleados del sector público, organizaciones no gubernamentales, universidades, institutos, colegios de especialistas y ciudadanos en general; dentro de las siete mesas de trabajo conformadas para el desarrollo de esta convención, las cuáles eran: Gasto Público, Ingresos, Deuda Pública, Patrimonio Público, Modernización y Simplificación de la Administración Hacendaria, Colaboración y Coordinación Intergubernamentales y Transparencia, Fiscalización y Rendición de Cuentas.

La Declaratoria de Nación y Acuerdos de la CNH se presentaron en Palacio Nacional el 27 de agosto de 2004, de los cuales algunos de estos acuerdos serán encauzados al proceso legislativo para posteriormente formar parte de las subsecuentes reformas a las leyes fiscales. Posterior a la Declaratoria de la Nación se formó un Comité de Seguimiento de las Propuestas de la CNH integrada por 6 entidades federativas. De acuerdo a la Comisión de Seguimiento, estas propuestas se encuentran en revisión y se preparan anteproyectos jurídicos o administrativos para su implementación y análisis de viabilidad.

Tabla 6.4 Acuerdos de la CNH en proceso de seguimiento

ETAPA		ACUERDOS
Presentados en el Paquete Económico y Miscelánea Fiscal 2005		
APROBADOS		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Impuestos cedulares ➤ Simplificación de la tasa de ISR ➤ Compensación al Estado de Campeche ➤ Modificación de la LIF para no condonar créditos fiscales medidos en Udis.
PENDIENTES		<ul style="list-style-type: none"> ➤ PAR, en su parte presupuestal ➤ Deuda Pública ➤ Reconducción presupuestal ➤ Reforma al artículo Constitucional (inversión productiva) ➤ Reelección de los presidentes municipales ➤ Participaciones directas a municipios
NO APROBADOS PARA EL 2005		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Nuevo régimen fiscal de PEMEX ➤ Disminución de la tasa general del IVA ➤ Establecimiento del Impuesto a las ventas y servicios al público en general
Acuerdos con avance significativo para su concreción		
PENDIENTES		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fortalecimiento de los municipios (artículo 115) ➤ Difusión de la información financiera (Transparencia) ➤ Arranque del Programa de Actualización del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) ➤ Armonización contable y presupuestal ➤ Convenio de Colaboración Administrativa ➤ Consolidación de mecanismos de Gasto en Infraestructura Portuaria API's / ACI's ➤ Manual de mejores prácticas para la administración de la deuda de los Estados.

FUENTE: Comisión de Seguimiento para los Acuerdos de la CNH.

Respecto a las propuestas pendientes de ser aprobadas establecidas en la tabla anterior, tales como el Programa de actualización del RFC y la transparencia, podrán complementar lo expuesto en la Propuesta para lograr el eficiente funcionamiento del sistema fiscal. Asimismo, los demás órganos en materia de coordinación y colaboración hacendaria, serán los medios en los que se lleve a cabo el análisis de la viabilidad de aplicación de la misma.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En el presente capítulo se elaboró un análisis del marco jurídico del sistema fiscal mexicano, con el objeto de conocer el conjunto de las fuentes que lo conforman, ya que aun y cuando la Propuesta se enfocará a las leyes fiscales específicas, no pueden dejar de ser considerados los demás ordenamientos mencionados, tales como: los reglamentos de las propias leyes, decretos, jurisprudencias y criterios, entre otros.

Posteriormente se revisó la estructura del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y los órganos que lo integran, ya que la opinión de los especialistas fiscales de éstos órganos

será considerada a efecto de evaluar la factibilidad y viabilidad en la posible aplicación de la Propuesta de Régimen Fiscal.

CAPÍTULO 7. POLÍTICA FISCAL

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

En el presente capítulo se establecen los objetivos e instrumentos de la política fiscal; también se analiza la evolución, resultados y efectos económicos de las reformas fiscales realizadas en los últimos años en nuestro país. Se presenta un análisis de la recaudación fiscal desde el año de 1950 hasta el año 2004, el porcentaje que representan los ingresos tributarios del Producto Interno Bruto (PIB) y la proporción de impuestos directos e indirectos en cada uno de los años. Lo anterior, servirá como marco de referencia para comprender la situación actual del país y para llevar a cabo la Propuesta de Régimen Fiscal en el presente estudio.

7.1 INTRODUCCIÓN A LA POLÍTICA FISCAL

La política fiscal la define la Convención Nacional Hacendaria, como “las acciones del gobierno para influir sobre la economía mediante la manipulación deliberada de variables presupuestarias en el corto y largo plazo, como lo es el ingreso, gasto y el manejo de la deuda pública. Estas acciones son discrecionales para que sean convenientemente orientadas y dosificadas.”

Arismendi (1983), define la política fiscal como “el proceso de disponer los ingresos y los gastos públicos de tal manera de lograr el desarrollo de los grandes objetivos que nos podemos fijar con su ejecución; es decir, dentro de una política fiscal podemos tener políticas de tono positivo, de tono negativo, de tono neutro.”⁷⁸

El desarrollo de una política fiscal tiene como principal finalidad el incremento de la riqueza nacional, que como menciona Martínez López⁷⁹ se logra “mediante el mayor y mejor aprovechamiento de los recursos nacionales y los bienes y servicios que a la comunidad puedan aportar los ciudadanos y distribuir esa riqueza de la manera más justa, para hacerla llegar a los menesterosos.” Lo anterior sería de especial importancia para lograr un equilibrio

⁷⁸ Arismendi, V. (1983). *La Política Fiscal y sus Efectos en el Desarrollo Económico*. Revista Tributación, año IX, No. 33, enero-marzo de 1983: Santo Domingo, República Dominicana. pp. 145-152.

⁷⁹ Martínez López, L. (1959). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Editorial Porrúa. pp. 30-31

en la economía de un país, siendo los principales pasos a seguir; el controlar adecuadamente tanto el gasto público como los impuestos.⁸⁰

Se le llama expansiva a la política fiscal en la que se reducen los impuestos y como consecuencia existe un aumento en el gasto público o demanda agregada; a contrario sensus cuando la política aumenta los impuestos y disminuye el gasto o demanda agregada, se dice que la política fiscal es restrictiva.

Como hace referencia Martínez López, “hace cerca de treinta años, a consecuencia de las crisis económicas que originó la guerra mundial, técnicos de las Naciones que rigen su economía por el sistema capitalista, especialmente Inglaterra y Estados Unidos, llegaron a la conclusión de que el Estado no sólo puede, sino que está obligado a intervenir en la economía de las Naciones y de reflejo en la individual, porque es la única manera de garantizar el bienestar del pueblo, en todos los aspectos de la vida, material, social y cultural.”⁸¹

Arismendi apunta; “en un país desarrollado, entendemos que la política fiscal puede, de alguna manera, tratar de utilizar el ingreso nacional compatible con el desarrollo de esa economía. Es decir, puede tratar de que se mantengan desniveles de ocupación en los niveles que normalmente esa economía puede tener y detectar o tratar de resolver problemas de desocupación friccional”; mientras que “los países en desarrollo tienen un alto componente dentro de su producción, de productos del sector primario. Esos productos del sector primario, lamentablemente para el interés de nuestros países, sufren oscilaciones bruscas en sus precios, producto de excesos de producción y en otros casos por manejo o por prácticas desleales de comercio, que realizan los países desarrollados.”⁸²

7.2 OBJETIVOS DE LA POLÍTICA FISCAL

La Convención Nacional Hacendaria realizada en nuestro país, expuso dentro sus trabajos que los objetivos principales de una política fiscal son: el equilibrio presupuestal, la redistribución del ingreso, el crecimiento y estabilidad económica, la generación de empleos y el control de precios.

⁸⁰ Keynes, J. (1983). *Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero*. México: Fondo de Cultura Económica.

⁸¹ Martínez López, L. Ob. Cit. p. 31

⁸² Arismendi, V. Ob. Cit.

En lo relativo al equilibrio presupuestal, en México encontramos que en los últimos nueve años el resultado del balance presupuestario ha arrojado un déficit fiscal o presupuestario, lo que indica fehacientemente que el gobierno gasta más de lo que ingresa. Para contrarrestar este déficit el gobierno tiene como opciones aumentar la recaudación o recurrir al financiamiento o deuda pública. Se establece que una política fiscal está compuesta por instrumentos en materia de ingreso, gasto y deuda.

Según Arismendi (1983), señala cuatro objetivos que la política fiscal puede tener, menciona que éstos son: la percepción de recursos genuinos para que el Estado pueda cumplir con sus necesidades mínimas, que sea un instrumento de redistribución del ingreso, que produzca crecimiento económico y desarrollo; y la búsqueda de la estabilidad interna o externa. “El primer objetivo, asignación de recursos para financiar la actividad del Estado, es tal vez la justificación más vieja que vamos a encontrar en la historia económica, en materia de justificación de cobrar impuestos.”⁸³

El segundo objetivo de Arismendi “es como instrumento de la redistribución de ingreso. Indudablemente, así como los anteriores tienen una función primordial para tener una sociedad organizada, es decir, el prestar estos servicios mínimos, donde no puede ser sustituido el Estado por el sector privado, en lo que tiene que ver con la distribución del ingreso, no es un fin esencial pero si es muy legítimo que el Estado, el Gobierno de determinado país, se preocupe por mejorar la distribución del ingreso.”

Para el cumplimiento del tercer objetivo mencionado por este autor, es que en el crecimiento y desarrollo económico pueden utilizarse los estímulos a las inversiones, la magnitud del mercado interno y externo, la estabilidad política y económica; así como el ahorro externo. Y por último, el objetivo más comúnmente utilizado en países desarrollados y en vías de desarrollo, de acuerdo a Arismendi, es la estabilidad interna y externa que consiste; entre otras acciones, en el establecimiento de una adecuada política monetaria que involucre la fijación del tipo de cambio y la flotación del tipo de cambio, así como también el control del gasto público.

⁸³ Idem.

Así también, el tratadista Margáin Manautou expone en su obra *Nociones de Política Fiscal*, que los objetivos que ésta debe tener deben ser eminentemente recaudatorios y secundariamente: a) Facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido; b) Desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo económico y c) Evitar la fuga de capitales que sangran al país.

También Margáin⁸⁴ menciona que la política fiscal debe tener como objetivos:

a) La captación de recursos:

1. Tendiente a satisfacer el gasto público;
2. Tendiente a distribuir equitativamente la riqueza; y
3. Tendiente a combatir la inflación y por ende a estabilizar la moneda.

b) La no captación de recursos:

1. Protegiendo a la industria nacional de la competencia de la industria del exterior;
2. Ayudando a la industria nacional para que pueda acudir a competir en el mercado internacional;
3. Protegiendo al consumo nacional;
4. Alentando la adquisición de divisas; y
5. Controlando una actividad económica.

c) Promoviendo el desarrollo económico del país:

1. Estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias para el país o para las zonas consideradas como polos de desarrollo;
2. Alentando a invertir en zonas pobres del país;
3. Alentando la inversión en bienes duraderos; y
4. Alentando el gasto productivo.

d) Dirigiendo el gasto de los particulares:

1. Desalentando invertir en actividades menos benéficas para el país;

⁸⁴ Margáin Manautou, E. (1980). *Nociones de Política Fiscal*. México: Editorial Universitaria Potosina.

2. Alentando el ahorro; y
3. Aprovechando la cercanía con el país más rico del mundo.

e) Combatiendo la recesión económica:

1. Desgravando actividades;
2. Alentando la contratación de mano de obra o la compra de maquinaria nueva, acreditando parte del gasto con el impuesto; o
3. Alentando el turismo interno y gravando al habitante que sale como turista al extranjero.

Como puede observarse, los objetivos de la política fiscal según la CNH, como los de Arismendi (tratadista dominicano) y de Margáin Manautou, presentan coincidencias. Al respecto puede concluirse, que una política fiscal debe tener como principales objetivos: el equilibrio ingreso-gasto, propiciar el equilibrio financiero y fomentar el desarrollo económico y del empleo en un país.

7.3 DESARROLLO DE LA POLÍTICA FISCAL

Desde 1980 cuando entró el vigor la reforma al sistema fiscal mexicano, se ha modificado la estructura de diversos gravámenes, siendo aplicadas diversas modificaciones a la fecha. En los temas subsecuentes abordaré estos cambios que fueron tan trascendentales para el país, principalmente en ISR e IVA, aunque también se mencionarán los cambios que se efectuaron respecto a la coordinación fiscal de la federación con las entidades federativas de México.

Según Margáin⁸⁵ (1980), en el año de 1947 se aprobó introducir en nuestra legislación tributaria federal una verdadera innovación; de este año al presente se puede separar la política fiscal seguida por el estado mexicano, de acuerdo a este autor, en cinco periodos:

El *primer período*, que de acuerdo a Margáin, comprende los años de 1947 a 1958 tuvo como principales acontecimientos los siguientes: en el año de 1947 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público convoca a la Tercera Convención Nacional Fiscal con el objeto

⁸⁵ Margáin Manautou, E. Ob. Cit. pp. 13-55

de revisar el sistema tributario que se encontraba vigente. Como resultado de un acuerdo entre representantes del sector privado y el fisco federal se creó un impuesto sobre el volumen de las transacciones y así se expidió y entró en vigor, en enero de 1948, la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; en el año de 1956, se introduce la Ley del Impuesto sobre la Renta y se descentraliza la administración de este impuesto a las recién creadas Delegaciones Calificadoras Fiscales y por último, en el año de 1951 se crea una nueva Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, la cual dos años después sería administrada por las Comisiones Revisoras de las Declaraciones de Ingresos Mercantiles.

En el *Segundo período* de Margáin (1959 – 1964), la reforma más importante de este período se considera la creación de la Auditoría Fiscal Federal en abril de 1959. Esta reforma y la creación del impuesto federal sobre los ingresos mercantiles son consideradas como las dos modificaciones más trascendentales a nuestro sistema impositivo en los últimos treinta años. En diciembre de 1961 se inicia una reforma fiscal, que incluía entre sus modificaciones la eliminación de las Calificadoras Fiscales del Impuesto sobre la Renta, el establecimiento del Registro Federal de Causantes para llevar a cabo una regularización fiscal de los contribuyentes y la creación de nuevos Impuestos Indirectos como el 1% para la educación superior y el del envasamiento de bebidas alcohólicas.

Durante el *tercer período* (1965 – 1970), de acuerdo a Margáin, entra en vigencia la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta con tendencia al impuesto de carácter personal y que tenía como uno de sus principales objetivos: el progresivo abandono de los Impuestos Indirectos, aligerar la carga al trabajador, tomar en cuenta la realidad socio-económica del país y gravar más al rico que al pobre. Para el año de 1965, se suprimen las Comisiones Revisoras de las Declaraciones de Ingresos Mercantiles. En 1969, queda establecida una tasa del 10% en la Ley Federal del Impuesto sobre ingresos mercantiles aplicable al gasto suntuario; así como también se inicia la tendencia de las Entidades Federativas a coordinarse al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Menciona Margáin, que el *cuarto período* de 1971 a 1976, se caracterizó como en el que más se legisló. Durante este período se crearon nuevos Impuestos Indirectos y se incrementaron las tasas de los ya existentes. Para diciembre de 1970 el Impuesto sobre la Renta producía el 52% del total de recaudación y los Impuestos Indirectos el 48%; y seis años después, en 1976, el Impuesto sobre la Renta rinde el 43% y los Indirectos el 57%. La

descentralización de la industria se promovió gracias a diversos incentivos fiscales, se crea el Instituto para el Fomento Nacional de la Vivienda de los Trabajadores para lo cuál se crea la contribución especial del 5% que se aplicaba a la construcción de viviendas para los trabajadores, se impone la coordinación de las Entidades Federativas al Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, se frena el gasto productivo al crearse una tasa del 15% sobre el consumo en restaurantes y se da el inicio de la descentralización del fisco federal al crearse las Administraciones Fiscales Regionales.

Quinto periodo, (1977 – 1980). Se establecen tasas de hasta el 30% al gasto suntuario, en 1977 y 1979 se hace una reducción a las tasas del Impuesto sobre la Renta aplicables a asalariados de bajos ingresos, se introduce la Ley del Impuesto sobre la Renta en la que los gastos se acreditan al impuesto a pagar, se crea la nueva Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados; así como también la Ley del Impuesto al Valor Agregado en sustitución de la de Ingresos Mercantiles, los programas de facilidades a los contribuyentes se convierten en leyes y se dan a conocer nuevos decretos para la descentralización industrial con tendencia a fomentar polos de desarrollo.

Se considera que el tratadista Margáin Manautou divide de una manera precisa el periodo histórico comprendido desde 1947 hasta 1980 en relación a las políticas fiscales establecidas y sus efectos.

En el siguiente cuadro se complementa la información del mencionado autor, con los efectos económicos de la recaudación en relación al Producto Interno Bruto (PIB) que ocasionaban las reformas a la política fiscal, así como la proporción que prevalecía de impuestos indirectos y directos en cada uno de los periodos.

Tabla 7.1 Efectos de las Políticas Fiscales en México (1947-1980)

PERÍODO	PRINCIPALES ASPECTOS DE LA POLÍTICA FISCAL	IMPACTO DE RECAUDACIÓN (En función del PIB)		PROMEDIO % DE IMPACTO	
		IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS
Primer Período (1947 – 1958)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Vigencia de la primera Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. ➤ Introducción en la Ley del Impuesto sobre la Renta de la tasa complementaria de las utilidades excedentes. ➤ Descentralización de la Administración del Impuesto sobre la Renta, con la creación de las Delegaciones Calificadoras Fiscales. ➤ Expedición de la Ley de Fomento a las Industrias Nuevas o Necesarias. 	<u>Aumento</u> gradual de 1.9 hasta 2.2%.	<u>Disminución</u> del 5.5 al 4.4% de la recaudación.	30.49%	69.51%
Segundo Período (1959 – 1964)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Creación de la Auditoría Fiscal Federal. ➤ Supresión de las Delegaciones Calificadoras Fiscales del Impuesto sobre la Renta. ➤ Regularización fiscal de los contribuyentes. ➤ Inicio de la reforma fiscal. ➤ Nuevos impuestos indirectos: 1% para la educación superior y el del envasamiento de bebidas alcohólicas. 	<u>Aumento</u> desde 2.2 hasta 3.0%.	<u>Disminución</u> del 4.3 al 3.9% de la recaudación.	37.58%	62.40%
Tercer Período (1965 – 1970)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Vigencia de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de carácter mixto, con tendencia al impuesto de carácter personal. ➤ Introducción de la tasa especial del 10% en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. ➤ Se inicia la tendencia a obligar a las entidades federativas a coordinarse al impuesto sobre ingresos mercantiles. ➤ Supresión de las Comisiones Revisoras de las Declaraciones del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. 	<u>Aumento</u> de 2.3 hasta 3.5%.	<u>Aumento</u> del 4.2 hasta 4.6% de la recaudación.	41.72%	58.28%
Cuarto Período (1971 – 1976)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Creación de nuevos impuestos indirectos y aumento de las tasas de la mayoría de los existentes. ➤ Se crea la contribución especial del 5% para la construcción de viviendas para los trabajadores. ➤ Inicio de la descentralización del fisco federal al crearse las Administraciones Fiscales Regionales. ➤ Se entra a un periodo de inflación – recesión. 	<u>Aumento</u> de 3.4 hasta 4.8%.	<u>Aumento</u> del 4.6 hasta 5.2% de la recaudación.	43.67%	56.33%
Quinto Período (1977 – 1980)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Se establecen nuevas y mayores tasas al gasto denominado como suntuario. ➤ Disminución de las tasas del Impuesto sobre la Renta aplicables a asalariados de bajos ingresos. ➤ Nuevos incrementos a las tasas de los impuestos directos. ➤ Se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta para gravar la ganancia especulativa. ➤ Se expide la Ley de Coordinación impositiva entre la Federación y los Estados. ➤ Se suprime el impuesto a la ganancia especulativa. ➤ Nuevos decretos de descentralización industrial, con tendencia a fomentar polos de desarrollo. 	<u>Aumento</u> de 5.1 hasta 5.8%.	<u>Aumento</u> del 6.5 hasta 9.2% de la recaudación.	43.56%	56.44%

FUENTE: Elaboración propia con información de: Margain Manautou, E. (1980) *Nociones de Política Fiscal*. México: Editorial Potosina.

Desde la Reforma Fiscal del año de 1980, mismo en que entra en vigor la Ley de Coordinación Fiscal, no se ha realizado en nuestro país un cambio sustancial al sistema de recaudación y coordinación impositivo, a pesar de las constantes modificaciones y reformas a los diversos ordenamientos que se realizan año con año, en virtud de representar éstas, solo adecuaciones a los diversos momentos económicos, sociales y políticos del país. De aquí la importancia de proponer un Sistema Fiscal que contribuya al crecimiento y fortalecimiento de los ingresos tributarios en el país y que sea diferente en forma y fondo a las propuestas presentadas año tras año por la administración pública federal.

7.4 EVOLUCIÓN DE LAS POLÍTICAS FISCALES

Una política fiscal está conformada por la planeación detallada tanto del ingreso como del gasto. Los ingresos en México comúnmente se clasifican dentro de la Ley de Ingresos de la Federación en ingresos tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios en México han mantenido desde 1989 notable estancamiento, ya que éstos representaban en tal año un 11.3% en relación al PIB, y actualmente a finales del ejercicio fiscal 2004, éstos representaron un 10.5% del PIB.

Del año de 1950 a 1999, los ingresos no tributarios tuvieron un período de 10 años de reducción en virtud de que su principal componente, los ingresos derivados del petróleo, se vieron disminuidos ya que los precios internacionales de éstos, se mostraron por debajo del precio asignado en el presupuesto de ingresos de cada año. Sin embargo, durante el ejercicio fiscal de 2003 y principalmente en el 2004, éstos ingresos se incrementaron debido al aumento en el precio de la mezcla mexicana de petróleo a nivel internacional, ubicándose éste por encima del precio estimado en nuestro presupuesto.

Según el Lic. Mario Gabriel Budebo, Coordinador General de la Política de Ingresos y de Coordinación Fiscal de la SHCP en 1999, la estructura fiscal con la que cuenta el país es adecuada por su neutralidad y eficiencia, el problema es que no recauda lo suficiente.

Así mismo se puede afirmar, que México necesita una modernización en su política fiscal que conlleve a un aumento en la recaudación, a la que puede llegarse a través de una reforma de fondo del sistema fiscal, a la cual me referiré en mi Propuesta, la cual permita disminuir la evasión y elusión fiscal, establecer un equilibrio presupuestal en el que los ingresos aumenten y a la vez se haga un esfuerzo por disminuir los gastos del aparato gubernamental y obtener superávit fiscal, con el que se vaya disminuyendo el saldo de la deuda pública tanto interna como externa.

En el siguiente apartado se menciona una breve descripción de los cambios que ha tenido la política fiscal a partir del año de 1980, en el que entró en vigor la reforma fiscal más importante de los últimos 25 años.

7.4.1 Principales modificaciones de la Política Fiscal en materia de impuestos

Respecto al ISR empresarial y profesional, en 1980 se eliminó el esquema cédular, en el que se aplicaba una tasa impositiva diferente para cada tipo de ingreso, es decir, pagaba distinto impuesto una persona asalariada, que una persona por arrendamiento, o una persona con ingresos por dividendos que una por actividad empresarial. Lo anterior provocaba una gran evasión fiscal, ya que las personas se daban de alta en el régimen que más les convenía y en el que pagaban un impuesto menor.

En la actualidad el sistema fiscal está establecido de manera que, el impuesto sobre la renta grava igual a cualquier tipo de ingresos con una tasa progresiva de acuerdo a la cantidad de ingresos, siendo así que una persona con ingresos superiores paga más impuesto que una persona con menores ingresos.

Un cambio fundamental fue que antes de 1987, el ISR personal y el ISR empresarial estaban separados, lo que provocaba doble tributación; ya que en el momento que una empresa pagaba dividendos a sus accionistas pagaba el ISR, sin embargo cuando los accionistas lo acumulaban volvían a pagar, lo que ocasionaba una concurrencia fiscal. En la actualidad la ley reconoce el impuesto que la empresa paga y así se evita que el individuo duplique el pago del mismo, lo que incentiva a la inversión.

Otro concepto que se integró en la reforma propuesta para 1987 materia de ISR, fue el ajuste anual por inflación, en el que la estructura de las tasas se va ajustando de acuerdo a efecto que va tendiendo la inflación sobre los ingresos de las personas. Esto se hizo en tiempos de elevada inflación.

Se puede observar que en el período de 1980-1982, el promedio de recaudación del ISR en relación al PIB representó un 4.5%, siendo para el año de 2003 un 4.73% del PIB.

En lo que se refiere a impuestos indirectos, en el año de 1980 fue sustituido el impuesto denominado Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ISIM (4% tasa general) por el IVA (10% tasa general, 6% región fronteriza). Cuando entró en vigor este impuesto se

eliminaron 17 impuestos especiales además del ISIM. Éstos impuestos suprimidos se establecen en la siguiente tabla:

Tabla 7.2 Impuestos suprimidos por el IVA⁸⁶

➤ Impuesto sobre Ingresos Mercantiles
➤ Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes
➤ Impuesto sobre Compra-Venta de primera mano de alfombras, tapetes y tapices
➤ Impuesto sobre el desepite de algodón en rama
➤ Impuesto sobre automóviles y camiones ensamblados
➤ Impuesto que causarían el benzoi, toluol, silol y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo interior del país
➤ Impuesto a la producción de Cemento
➤ Impuesto sobre Cerillos y Fósforos
➤ Impuesto sobre Compra-Venta de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras
➤ Impuesto sobre llantas y cámaras de hule
➤ Impuesto a las empresas que explotan estaciones de radio o televisión
➤ Impuesto sobre vehículos propulsados por motores tipo diesel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de petróleo
➤ Impuesto sobre Compra-Venta de primera mano de artículos de vidrio o cristal
➤ Impuesto sobre portes y pasajes
➤ Impuesto del 10% sobre entradas brutas de ferrocarriles
➤ Impuesto sobre Uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz
➤ Impuesto sobre explotación forestal
➤ Impuestos y derechos a la explotación pesquera

El ISIM solía ser un impuesto que era aplicado a cada una de las etapas de la producción, es decir, entre más etapas tuviera la actividad productiva mayor cantidad de impuesto era la que se generaba. Al contrario de esto, el IVA permite el acreditamiento del IVA pagado por el contribuyente por las adquisiciones de equipo y materia prima utilizado en el proceso productivo.

Hacia el año de 1985 con la introducción del México al GATT y la consecuente puesta en práctica de los tratados para evitar la doble tributación, se vio la necesidad de modificar la estructura del sistema impositivo, principalmente en el campo de los aranceles a las importaciones. Debido a este aumento en el comercio internacional, se vio en la necesidad de modificar continuamente el sistema fiscal en materia de ISR, IVA y aranceles para hacer frente adecuadamente a la nueva estrategia económica.

Otro cambio de importante trascendencia de los últimos 20 años fue el establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, esquema que regula la potestad que cada orden de gobierno posee para gravar sus propios impuestos, así como también mediante la firma del

⁸⁶ Paura, J. (1998) *Tesis: Análisis de la Exención, su aplicación y efectos en el IVA*. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UANL.

Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, mencionado en capítulos anteriores, se establece la forma en que el gobierno federal compartirá sus ingresos con las entidades federativas y municipios. Actualmente la federación envía a los estados por concepto de Participaciones Federales el 20% de la Recaudación Federal Participable.

7.5 IMPLEMENTACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL

En el año 1995 tuvo lugar en nuestro país un receso económico reflejado principalmente en crisis cambiaria, de pagos de deuda externa y crisis bancaria. La política fiscal puesta en vigor en aquella época tuvo un papel muy importante, entre las principales medidas se consideraron: un aumento del 10% al 15% en la tasa general del IVA y un decremento del gasto público federal. Estas medidas, explica Santaella (Director del Centro de Economía aplicada del ITAM), “permitieron compensar parcialmente el desplome de los ingresos tributarios y el incremento en el pago de intereses sobre la deuda pública. Como resultado, el balance público en 1995 estuvo prácticamente equilibrado registrando un ínfimo déficit, lo cual se compara con un balance superavitario de 0.24% del PIB en 1994.”

A pesar de la recuperación de la economía mexicana para el año 1996, las finanzas públicas continuaron debilitadas, ya que a pesar de que los ingresos tributarios registraron un incremento en relación al PIB de 9.0% a 11.2% de 1996 a 1999 respectivamente; los ingresos no tributarios tuvieron un considerable decremento debido en gran medida al descenso en los precios del petróleo para el año de 1998.

Santaella concluye que “durante 1995 y 1996 la postura fiscal fue claramente contraccionaria, ya que una férrea disciplina fiscal era crucial para enfrentar la crisis financiera de 1995. En un segundo periodo, a partir de 1997, la postura fiscal se relajó ligeramente al terminar la situación de emergencia.” Este relajamiento fiscal se debió, al menos en parte, a la reforma a la Ley del Seguro Social en materia de pensiones y a los programas de saneamiento financiero a través principalmente del FOBAPROA (Fondo Bancario de Protección al Ahorro) posteriormente denominado IPAB (Instituto para la Protección del Ahorro Bancario).⁸⁷

⁸⁷ Santaella, J. (2000). *La viabilidad de la política fiscal: 2000-2025*. Centro de Economía Aplicada del ITAM: México. Extraído el 25 de agosto de 2004 de www.itam.mx

La globalización que actualmente enfrentan los países a nivel internacional en el que gradualmente se van eliminando las fronteras y las barreras para que empresas nacionales comercialicen sus productos en el extranjero, obliga a los gobiernos locales a incentivar este proceso de producción mediante la eliminación de gravámenes que afecten la competitividad de precios en el mercado internacional. Lo anterior ha obligado a que el ISR a la producción se vaya disminuyendo gradualmente, lo que trae como consecuencia que el ente público supla este déficit mediante la implantación eficiente de los impuestos al consumo.

Einaudi establece que los efectos del impuesto son equiparables a una piedra arrojada sobre la superficie del agua. “La piedra es el impuesto; la superficie del agua es el lugar donde el impuesto va a caer. Es lógico que los efectos de lanzar una piedra sobre una superficie líquida sean diferentes, no sólo según la fuerza con que la piedra se lanza y según el volumen de la piedra misma, sino además, la amplitud de la superficie y la naturaleza del líquido sobre el que cae la piedra. Si se lanza con mucha fuerza, la amplitud, velocidad y duración de las ondas son mayores que cuando se deja caer dulcemente sobre el líquido. Si la masa es de agua límpida, el tumulto de las ondas es mayor que si se trata de un estanque de fango y pecina. Lo mismo sucede con respecto al impuesto. Antes de él existe todo un mundo económico en acción; tenemos propietarios de terrenos, de casas, industriales, comerciantes, inquilinos, consumidores, obreros, y todos éstos se encuentran entre sí en una cierta condición de equilibrio; existen precios de las mercancías, salarios de los obreros, sueldos de los empleados, rentas de los terratenientes, alquileres de las casas, tipos de interés para el capital, etc. Todos estos datos se encuentran entre sí en recíproca dependencia y equilibrio. Ningún precio puede cambiar sin suscitar al mismo tiempo una reacción en todos los demás precios, salarios, rentas, intereses, etc. No se puede aumentar un salario sin aumentar los costos y, por consiguiente, los precios; si se aumentan costos y precios, varían por un reflejo necesario salarios, intereses, etc. Si en un mundo económico en situación de equilibrio se establece un impuesto, grave a quien grave, el equilibrio quedará roto, porque, por ejemplo, el fabricante que debe pagar ciertos salarios no puede ya pagarlos si el costo ha aumentado o si los beneficios han disminuido a consecuencia del impuesto, o mejor, el empleo por el Estado del rendimiento del impuesto, ha tenido efectos beneficiosos. Se verifica un proceso de adaptación para restablecer una nueva condición de equilibrio diversa de aquella inicial.”⁸⁸

⁸⁸ Einaudi, S. Citado por Margáin Manaoutou en *Nociones de Política Fiscal*. (1980). México: Editorial Universitaria Potosina.

Con el objeto de llevar a cabo la política fiscal en el corto plazo, el gobierno federal cuenta cada año con la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos; que son presentados por el Ejecutivo para su aprobación al Congreso de la Unión y que en ellos se especifican las directrices que guiarán la política fiscal durante el año de calendario que tendrán vigencia estos documentos. Además el gobierno federal cuenta como marco de referencia con los Criterios Generales de Política Económica publicados por la SHCP.

En dichos criterios se destaca la necesidad de llevar a cabo un ajuste a la estructura tributaria para incrementar los ingresos públicos, reestructurar e incrementar los recursos disponibles para satisfacer las necesidades de gasto social e inversión y que permita mantener equilibrio en los balances públicos.

Como un sistema de evaluación de la política fiscal se utiliza el estado financiero denominado Balance Económico, en el que se evalúa la sostenibilidad de la deuda pública, la demanda agregada y la balanza de pagos. Además de este indicador se elaboran indicadores complementarios como el balance primario, el balance operacional y el balance no petrolero.⁸⁹

El balance primario, es un instrumento que “muestra la postura fiscal sin incluir el costo financiero de la deuda y de los pasivos garantizados por el Gobierno Federal asociados a los programas de apoyo a deudores y ahorradores. Este indicador, medido como el excedente o faltante de recursos financieros en términos monetarios, refleja el esfuerzo o relajamiento fiscal en un ejercicio determinado, al excluir el servicio de obligaciones adquiridas en el pasado.”

El balance operacional, “es el indicador fiscal relevante para evaluar el efecto real de las finanzas públicas sobre la demanda de bienes y servicios en la economía, es especial en periodos con procesos inflacionarios importantes, toda vez que elimina el costo financiero del componente inflacionario de la deuda interna denominada en moneda nacional. Dicho monto es la parte de los ingresos por productos financieros de los acreedores del sector público

⁸⁹ SHCP (2002). *Balance Fiscal en México, definición y metodología*. Citado en el Trabajo Preparatorio No. 2 “Principios y Lineamientos Generales de Política Económica y Hacendaria en México de la Convención Nacional Hacendaria. (Febrero 2004).

federal no financiero, que les permite mantener en términos reales el valor de sus activos financieros.”

Los balances petrolero y no petrolero “se calculan con el fin de separar el impacto de la actividad petrolera sobre las finanzas públicas. El balance petrolero se define como los ingresos propios de PEMEX, más los derechos por hidrocarburos y el aprovechamiento sobre rendimientos excedentes, menos el gasto total de PEMEX. El balance no petrolero es el resultado de restarle al balance público tradicional el balance petrolero.”

Al incurrir en un déficit se tienen que implementar acciones, entre las que destacan: el incremento en la recaudación mediante el aumento de impuestos, aumento de la base gravable o una mayor fiscalización; también mediante el financiamiento a través de la emisión de deuda gubernamental o financiamiento con instituciones financieras y organismos multinacionales; y una tercera opción sería disminuir el gasto público, lo que traería como consecuencia menores recursos para atender el gasto social, menor inversión en educación y servicios públicos.

A fin de que las cuentas fiscales fueran más transparentes, en 2001 la SHCP presentó dos indicadores fiscales adicionales que muestran de manera integral los requerimientos de financiamiento del ente público para cumplir con las políticas públicas, éstos son: requerimientos financieros del sector público (RFSP) y su saldo histórico (SHRFSP).

Los RFSP agrupan, entre otros conceptos, el balance público tradicional; el uso de recursos para financiar a los sectores privado y social a través de la banca de desarrollo; los requerimientos financieros del Instituto para la Protección del Ahorro Bancario (IPAB), una vez descontadas las transferencias del Gobierno Federal; los proyectos de infraestructura productiva de largo plazo (Pidiregas), y los requerimientos financieros del Fideicomiso de Apoyo para el Rescate de Autopistas Concesionadas (FARAC).

Recientemente, el objetivo planteado en la política fiscal para 2004 de acuerdo a los Criterios Generales de Política Económica, fue reactivar la economía mediante un rediseño de las estructuras tributarias que incentivara la inversión o mediante la expansión del gasto de inversión, sin embargo estos objetivos se ven limitados por la fragilidad de las finanzas públicas. En este contexto, una contribución que pudo realizar la autoridad para reestablecer

el dinamismo de la economía fue establecer la tendencia hacia la reducción del déficit público para cumplir con la meta del 0.3% del PIB, incrementando la eficiencia en el régimen tributario y reasignando el gasto hacia los rubros prioritarios. Sin embargo, hay que reconocer que los recursos de naturaleza no recurrente como los ingresos petroleros son inestables, por lo que de no alcanzarse el monto programado por este concepto, el gasto debe ser ajustado.

Tal y como se mencionó anteriormente, el déficit público esperado para este año 2005 es de 0.22% del PIB, esta reducción en comparación con el año pasado del 0.3%, tiene como principales objetivos: reducir la presión del sector público sobre los mercados crediticios, hacer frente de manera ordenada a las presiones fiscales, menor vulnerabilidad de las finanzas públicas ante cambios en los precios internacionales del petróleo y consolidar la credibilidad de la política fiscal.⁹⁰

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los Criterios Generales de Política Económica para el año 2005, menciona que debido a la importante contribución al financiamiento del gasto público que tienen los ingresos de origen petrolero y su elevada vulnerabilidad, es posible que éstos resulten inferiores a los programados. En estas circunstancias el gasto tendría que ajustarse. Como ha sido práctica desde 1998, el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación incluye mecanismos de ajuste al gasto para asegurar el cumplimiento estricto de la meta de balance público, en caso de que la evolución de los ingresos públicos sea distinta a la prevista. Al igual que en años recientes, su eventual aplicación preservaría el gasto prioritario en áreas estratégicas para el desarrollo nacional como son educación, salud, igualdad de oportunidades, desarrollo rural e infraestructura.

Mediante la Propuesta de Reforma Fiscal que propongo, uno de los principales postulados es reformar el sistema fiscal de manera que los impuestos directos a la utilidad, ingreso y producción sean disminuidos para incentivar la producción y el ahorro, siendo cubierto el déficit público mediante el aumento en los impuestos al consumo, como el IVA y el IEPS. Más adelante se expondrá de una manera más detallada, la estructura fiscal que tendrían estos impuestos con la Propuesta.

⁹⁰ *Criterios Generales de Política Económica 2005*. México:SHCP.

7.6 RECAUDACIÓN FISCAL HISTÓRICA EN MÉXICO (1950-2004)

El resultado de las políticas fiscales que se implantaron por el gobierno federal entre los años de 1950 a la fecha, trajo consecuencias positivas en la medida en que la relación de los ingresos tributarios respecto al PIB creció de un 6.7% en este año (1969) hasta un 12.7% para el año de 2002.

Lo anterior puede observarse en la Tabla 7.3, además es de importancia considerar que los ingresos tributarios conformaban en promedio un 69% de los ingresos totales del gobierno federal, llegando en algunos años como 1977 y 1978 al conformar el 81% del total de ingresos. El régimen fiscal que predominaba en estos años, se basaba en una mayor proporción de los impuestos indirectos sobre los impuestos directos. Como ejemplos de los primeros se podían enunciar el Impuesto sobre la Explotación de Recursos Naturales, sobre Ingresos Mercantiles y el de Exportación e Importación; por el contrario el principal impuesto directo era el Impuesto sobre la Renta.

El régimen fiscal predominante actualmente en México (2005) posee las mismas características que tenía en aquellos años, los impuestos indirectos representan el 52% de los ingresos tributarios y los directos un 47%. Los ingresos tributarios corresponden al 67% de los ingresos totales y éstos a su vez representan aproximadamente un 11% en relación al PIB. En la Propuesta se establece un Régimen Fiscal con preeminencia de los impuestos indirectos, disminuyendo en la misma proporción los impuestos directos. Lo anterior con la finalidad de incrementar, para el año 2010, la recaudación tributaria en relación al PIB.

Tabla 7.3a Recaudación Fiscal Histórica en México (1950-2004)
Cifras en millones de pesos corrientes

AÑO	INGRESOS TOTALES DEL GOBIERNO FEDERAL(TOT)	PIB	INGRESOS TRIBUTARIOS (IT)	% DE PIB	IMPUESTOS DIRECTOS	% DE (IT)	IMPUESTOS INDIRECTOS	% DE (IT)	OTROS	% DE (IT)
1950	3,614	39,736	2,888	7.3%	742	26%	2,016	70%	130	5%
1951	4,935	51,245	3,968	7.7%	1,162	29%	2,660	67%	146	4%
1952	6,320	57,482	4,431	7.7%	1,382	31%	2,905	66%	144	3%
1953	5,147	57,172	3,978	7.0%	1,086	27%	2,746	69%	146	4%
1954	7,776	69,680	4,807	6.9%	1,247	26%	3,403	71%	157	3%
1955	8,987	84,870	6,724	7.9%	1,947	29%	4,578	68%	199	3%
1956	10,199	96,996	7,517	7.7%	2,503	33%	4,778	64%	236	3%
1957	10,841	111,402	7,386	6.6%	2,707	37%	4,449	60%	230	3%
1958	13,000	123,815	8,453	6.8%	2,755	33%	5,443	64%	255	3%
1959	14,010	132,669	9,024	6.8%	3,009	33%	5,699	63%	316	4%
1960	19,495	150,511	10,122	6.7%	3,597	36%	6,169	61%	356	4%
1961	19,808	163,265	10,679	6.5%	3,963	37%	6,350	59%	366	3%
1962	20,706	176,030	11,963	6.8%	4,588	38%	6,980	58%	395	3%
1963	18,923	195,983	12,950	6.6%	5,316	41%	6,679	52%	955	7%
1964	27,904	231,370	15,817	6.8%	7,137	45%	7,831	50%	849	5%
1965	35,576	252,028	16,767	6.7%	5,662	34%	10,194	61%	911	5%
1966	34,274	280,090	20,536	7.3%	8,353	41%	11,129	54%	1,054	5%
1967	39,780	306,317	24,083	7.9%	9,941	41%	12,977	54%	1,165	5%
1968	42,893	339,145	28,372	8.4%	12,084	43%	14,890	52%	1,398	5%
1969	48,861	374,900	32,044	8.5%	14,020	44%	16,493	51%	1,531	5%
1970	52,092	418,700	36,645	8.8%	15,478	42%	19,492	53%	1,675	5%
1971	54,875	452,400	39,959	8.8%	16,858	42%	21,312	53%	1,789	4%
1972	76,626	512,300	48,383	9.4%	21,010	43%	25,407	53%	1,966	4%
1973	102,926	619,600	61,552	9.9%	26,093	42%	33,167	54%	2,292	4%
1974	141,137	813,700	87,981	10.8%	36,409	41%	48,565	55%	3,007	3%
1975	202,975	1,000,900	123,771	12.4%	49,203	40%	70,655	57%	3,913	3%
1976	286,649	1,220,800	150,778	12.4%	66,046	44%	79,319	53%	5,413	4%
1977	230,200	N.E.	197,600	-	93,900	48%	86,200	44%	17,500	9%
1978	303,800	N.E.	259,600	-	133,600	51%	104,700	40%	21,300	8%
1979	412,800	N.E.	347,200	-	173,200	50%	149,100	43%	24,900	7%

N.E. No encontrado

FUENTE: Elaboración propia con información de:

- "La Economía Mexicana en Cifras" (1968), (1976), (1988), (1995). NAFINSA.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (www.shcp.gob.mx)
- INEGI (www.inegi.gob.mx)

a) De 1950 - 1960: Impuestos Directos incluye (Impuesto sobre la Renta), Impuestos Indirectos incluye (Impuesto sobre la Explotación de Recursos Naturales, Sobre la Producción y Comercio de Bienes y Servicios Industriales, Sobre Ingresos Mercantiles ISIM, A la Exportación e Importación) y Otros (Sobre Primas de Seguros, Sobre Loterías, Rifas y Juegos Permitidos, Del Timbre, 10% Adicional e Impuestos sobre Capitales y Migración).

b) De 1961 - 1976: Impuestos Directos incluye (Impuesto sobre la Renta), Impuestos Indirectos incluye (Impuesto sobre la Explotación de Recursos Naturales, Sobre la Producción y Comercio de Bienes y Servicios Industriales, Sobre Ingresos Mercantiles ISIM, A la Exportación e Importación) y Otros (Sobre Primas de Seguros, Sobre Loterías, Rifas y Juegos Permitidos, Del Timbre, Sobre Pagos al Trabajo, Impuestos sobre Capitales, Migración, para Campañas Sanitarias y Sobre Herencias y Legados).

c) De 1977 - 1979: Impuestos Directos incluye (Impuesto sobre la Renta) e Impuestos Indirectos incluye (Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto Especial sobre Productos y Servicios IEPS e Impuestos a la Importación y Exportación). Otros (Erogaciones y Otros No Especificados)

Tabla 7.3b Recaudación Fiscal Histórica en México (1950-2004)
Cifras en millones de pesos corrientes

AÑO	INGRESOS TOTALES DEL GOBIERNO FEDERAL(TOT)	PIB	INGRESOS TRIBUTARIOS (IT)	% DE PIB	IMPUESTOS DIRECTOS	% DE (IT)	IMPUESTOS INDIRECTOS	% DE (IT)	OTROS	% DE (IT)
1980	683,800	5,270,471	629,300	11.9%	248,700	40%	362,200	58%	18,400	3%
1981	935,300	7,141,082	846,000	11.8%	334,500	40%	499,000	59%	12,500	1%
1982	1,523,300	12,863,919	1,371,300	10.7%	469,000	34%	890,600	65%	11,700	1%
1983	3,181,200	22,446,959	1,973,300	8.8%	729,400	37%	1,207,200	61%	36,700	2%
1984	4,974,700	35,493,147	2,964,200	8.4%	1,197,700	40%	1,710,200	58%	56,300	2%
1985	7,990,500	58,828,564	4,696,000	8.0%	1,917,600	41%	2,700,200	58%	78,200	2%
1986	12,670,300	103,390,873	8,826,500	8.5%	3,392,900	38%	5,228,200	59%	205,400	2%
1987	32,973,600	280,832,438	21,359,500	7.6%	7,894,000	37%	12,791,100	60%	674,400	3%
1988	65,505,900	452,150,256	48,098,500	10.6%	20,395,900	42%	26,548,700	55%	1,153,900	2%
1989	90,204,400	590,412,224	64,367,000	10.9%	27,669,400	43%	34,884,700	54%	1,812,900	3%
1990	117,710,283	836,434,499	83,219,400	9.9%	36,528,700	44%	44,223,300	53%	2,467,400	3%
1991	177,372,000	1,032,321,503	104,934,600	10.2%	46,430,400	44%	55,192,400	53%	3,311,800	3%
1992	210,446,034	1,207,896,165	130,031,702	10.8%	59,274,202	46%	66,608,300	51%	4,149,200	3%
1993	194,813,027	1,334,838,713	143,138,200	10.7%	65,501,500	46%	72,656,300	51%	4,980,400	3%
1994	220,382,460	1,528,383,348	160,317,400	10.5%	73,576,200	46%	82,710,900	52%	4,030,300	3%
1995	280,144,384	1,678,834,829	170,305,700	10.1%	76,785,300	45%	91,473,300	54%	2,047,100	1%
1996	392,566,044	2,296,674,526	226,006,200	9.8%	101,376,200	45%	116,719,700	52%	7,910,300	4%
1997	503,554,014	2,873,272,991	312,617,100	10.9%	140,844,500	45%	162,044,800	52%	9,727,800	3%
1998	545,175,744	3,517,781,860	402,225,200	11.4%	176,169,300	44%	218,184,900	54%	7,871,000	2%
1999	674,348,116	4,206,742,894	521,682,400	12.4%	223,850,200	43%	288,604,100	55%	9,228,100	2%
2000	868,267,688	4,983,517,681	581,703,300	11.7%	267,191,600	46%	308,633,900	53%	5,877,800	1%
2001	939,114,524	5,269,653,640	654,870,200	12.4%	295,901,000	45%	352,608,700	54%	6,360,500	1%
2002	989,353,440	5,734,645,816	728,283,700	12.7%	330,127,700	45%	386,504,600	53%	11,651,400	2%
2003	1,132,985,074	6,244,985,439	768,045,300	12.3%	349,400,800	45%	403,522,100	53%	15,122,400	2%
2004	1,270,142,463	7,366,231,000	821,247,300	11.1%	374,999,300	46%	438,394,700	53%	7,853,300	1%
PROMEDIO					21.3%		31.8%			2.5%

FUENTE: Elaboración propia con información de:

- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (www.cefp.gob.mx)
- INEGI (www.inegi.gob.mx)

a) De 1980-2001 y 2003: Impuestos Directos incluye (Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Activo e Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos), Impuestos Indirectos incluye (Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, ISAN y Comercio Exterior). Otros (Accesorios, erogaciones y Otros No Especificados)

b) 2001 y 2002, en Otros se incluyen: Bienes y Servicios Suntuarios e Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

c) Cifras de 2004, estimación según Ley de Ingresos de la Federación

Como puede observarse en la tabla anterior, los ingresos tributarios de México como porcentaje del PIB, se han incrementado del año de 1950 a 2004 de 7.3% a 10.5% con periodos donde éstos alcanzaron hasta un 12.4%. El porcentaje de impuestos indirectos respecto al total de ingresos tributarios ha disminuido en el transcurso del tiempo. En el año de 1950, los impuestos indirectos representaban el 70% de los ingresos tributarios y los impuestos directos el 26%, con la diferencia de que para el año 2004, los primeros representaban un 52% y los segundos un 45%.

En el periodo de la década de los setenta, principalmente en los años de 1975 y 1976, los ingresos tributarios fueron más representativos en relación al PIB, como consecuencia de la implementación de nuevos impuestos indirectos, tales como: el establecimiento de un 15% sobre el consumo en restaurantes y una contribución del 5% aplicable a la construcción de

viviendas. La Propuesta de Régimen Fiscal tiene como objetivo incrementar los ingresos tributarios en relación al PIB con el establecimiento de una proporción mayor de impuestos indirectos. Los cálculos financieros de recaudación con la Propuesta, establecen un incremento de los ingresos tributarios en relación al PIB del 3%, en un periodo de 6 años (2004-2010).

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En el presente capítulo se analizó el concepto y objetivos de la política fiscal, así como la evolución de la misma desde el año de 1947 y los efectos económicos, principalmente de los ingresos tributarios respecto al PIB, que éstas han tenido en los ingresos tributarios del país. Asimismo, se presentó un análisis de la recaudación tributaria del país, con referencias a la proporción de los ingresos tributarios en relación al PIB y a la proporción de impuestos indirectos y directos en relación al total de ingresos tributarios.

El estudio de las políticas fiscales concluye que en México, durante los años en los que los ingresos tributarios han sido más representativos respecto al PIB, se llevaron a cabo reformas fiscales con incidencia directa en los impuestos indirectos. Lo anterior representa un antecedente significativo para del éxito que podría representar, para efectos recaudatorios, la Propuesta establecida en este trabajo.

TERCERA PARTE: IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

CAPÍTULO 8. DEFINICIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

En el presente capítulo se establecerá con detalle el concepto y la definición del término “impuesto”, los elementos del impuesto y las diferentes clasificaciones que la doctrina ha establecido de los mismos. Se definirán, de acuerdo a diversos fiscalistas, los términos de impuestos directos e impuestos indirectos; asimismo, se clasificarán dentro de esta categoría los impuestos de México y se establecerán las proporciones actuales que guardan cada uno de éstos en los ingresos tributarios.

8.1 DEFINICIÓN DE IMPUESTO

La palabra impuesto, proviene de la raíz latina “*impositus*”, que significa: tributo o carga. Sin embargo diversos investigadores del tema lo han definido, dos de ellos son: Giannini (1945)⁹¹ quien menciona que un impuesto es “una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso.” Así como también Villegas (1973)⁹², quien define a los impuestos “como las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en un ejercicio de su poder de imperio sobre la base de capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.” Entre algunos otros investigadores que hacen mención a esta definición se encuentran: Rafael Bielsa (1952), Hugh Dalton (1953), Sergio Francisco de la Garza (1979) y Raúl Rodríguez Lobato (1986), entre otros.

Como menciona Margáin Manautou (1983): “Para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es además de suma utilidad, para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad

⁹¹ Giannini, A. (1945). *Istituzioni De Diritto Finanziario*. Milano: Giuffrè.

⁹² Villegas, Héctor B. (1973). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Depalma: Buenos Aires.

que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desee establecer...”⁹³

Arrioja Vizcaíno (2001) define al tributo, contribución o ingreso tributario como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.⁹⁴

Para De la Garza (1992), “el impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.”⁹⁵

Jarach (1996) sostiene que: “llámese impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza - objetiva, independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere – o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas.”⁹⁶

Rafael Bielsa (1952) dice que “es la parte de la riqueza con que todo habitante del Estado, provincia o municipio, tiene obligatoriamente que contribuir a la realización de los servicios públicos o necesidades colectivas, respecto de las cuales es imposible precisar los gastos determinados por cada contribuyente.”⁹⁷

“El impuesto es una contribución compulsiva establecida por un ente público, o sea, por una autoridad competente, con prescindencia de la cantidad exacta de servicio prestado en cambio al contribuyente, y que, además, no ha sido aplicado como una pena por la comisión de un delito cualquiera”, Dalton (1953).⁹⁸

⁹³ Margáin Manautou, E. (1983). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. Editorial Universitaria Potosina: México p.89-90

⁹⁴ Arrioja Vizcaíno, A. (2001). *Derecho Fiscal*. (6ª ed.) México: Editorial Themis. pp. 125-126.

⁹⁵ De la Garza, S. (1992). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa. p. 377.

⁹⁶ Jarach, D. (1996) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Cangallo. p. 255.

⁹⁷ Bielsa, R. (1952). *Compendio de Derecho Público*. Tomo III. Buenos Aires, Argentina: Tipografía Llordén.

⁹⁸ Dalton, H. (1953). *Principios de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Editorial De Palma.

Rodríguez Lobato (1998) define que el impuesto “es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter de obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”⁹⁹

Para Zanobini (1954) un impuesto es la “prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o delegada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos en la Ley con el fin de lograr una entrada.”¹⁰⁰

Sánchez León (1980) expone: “el impuesto es una prestación, con ello significa que es un deber o una carga. El segundo elemento legal del impuesto, consiste en que puede cubrirse en dinero o en especie. Como tercer elemento de los impuestos, tenemos el que su destino es cubrir los gastos. Un cuarto elemento de la naturaleza constitucional integrante del concepto de impuesto debe ser proporcional y equitativo.”¹⁰¹

Jiménez González (2001)¹⁰² hace referencia a la definición que diversas legislaciones tributarias del mundo dan al término impuestos, algunas de las cuales se citan a continuación:

En el Modelo Tributario para América Latina, formulado en 1968 bajo los auspicios de la Organización de Estados Unidos Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo se definen los impuestos como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”. Así también, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica en su artículo 4 los define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”. La Ordenanza Tributaria Alemana en su artículo 3 define los impuestos como las “prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingresos puede ser un fin secundario. Los

⁹⁹ Rodríguez Lobato, R. (1998). *Derecho Fiscal*. (2ª.ed). México: Editorial Oxford.

¹⁰⁰ Zanobini G. (1954) *Principios Generales del Derecho Administrativo*. Milano: Giuffré Editores.

¹⁰¹ Sánchez León, G. (1980). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Cárdenas Editor y Distribuidor.

¹⁰² Jiménez González, A. (2001). *Lecciones de Derecho Tributario* (7ª. ed.) México: Editorial ECAFSA. pp. 57 -58.

derechos aduaneros y los derechos compensatorios a la importación son impuestos a los efectos de esta ley.”

Por otra parte la Ley General Tributaria de España en su artículo 25 define: “son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.”

La definición aplicada en el derecho fiscal mexicano, es la que se establece en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente y en la que se menciona que los “impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.”

Podemos concluir que un impuesto es una contribución pecuniaria; aunque ocasionalmente se permite el pago en especie, se encuentra establecido en una ley y su finalidad es el sostenimiento del gasto público. Los contribuyentes obligados a cubrir esta contribución deberán encontrarse en el hecho jurídico que la misma ley determine. De la anterior definición, se procederá al desarrollo principal del modelo como lo es establecer un Régimen Fiscal en base a las reformas de leyes y ordenamientos relativos a los principales impuestos federales.

8.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Cuando se habló en el capítulo anterior de obligaciones fiscales como consecuencia de un crédito fiscal, definimos que la existencia de esta obligación depende de la relación jurídico-fiscal en la que intervenían el sujeto activo (la autoridad), el sujeto pasivo (el contribuyente) y el hecho u objeto de la obligación. Para los efectos de este trabajo, éstos elementos se considerarán como integrantes de la relación jurídico-tributaria de la obligación fiscal.

En este capítulo hablaremos de los elementos del impuesto, que como lo menciona la legislación mexicana éstos son: el objeto, el sujeto, la base y la tasa o tarifa.

Sánchez Piña¹⁰³, define estos elementos de la siguiente manera:

- a) El **objeto** del impuesto lo define el tratadista como la finalidad del impuesto. A su vez Sánchez León menciona, que es necesario aclarar que el objeto del impuesto es diferente al objeto de la obligación fiscal; el primero se refiere a “la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal” y el segundo se refiere “a la obligación civil de dar, hacer y no hacer.”¹⁰⁴ En el caso de los principales impuestos de México, el objeto son los actos que se realicen y que estén previstos en las leyes respectivas (compra – venta, posesión de bienes, etc.)
- b) El **sujeto** es la persona que se considera obligada al pago del impuesto. Para el caso de los sujetos en la mayoría de las leyes fiscales estos son las personas físicas y morales residentes en México.

En referencia a los dos elementos mencionados con anterioridad, la Suprema Corte de Justicia emitió en el año de 1969 una tesis en la que se determina lo siguiente:

IMPUESTO, OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTOS DE LOS. CONCEPTO. Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configurativos del impuesto, estos dos: 1) el objeto del impuesto; y 2) el sujeto pasivo directo del impuesto. El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso a favor de la hacienda pública federal, y el sujeto pasivo directo del impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del legislativo, por virtud del cual se decreta dicho impuesto. *Amparo en revisión 1017/58. Inmobiliaria María de Lourdes, S.A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.*¹⁰⁵

- c) La **base** del impuesto, representa la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley.
- d) La **tasa** corresponde al tanto por ciento o tarifa que se aplica a la base del impuesto.

¹⁰³ Sánchez Piña, J. (1984). *Nociones de Derecho Fiscal*. México: Editorial Pac. pp. 104-105.

¹⁰⁴ Sánchez León, G. (1980). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Cárdenas Editor y Distribuidor.

¹⁰⁵ *Impuesto, objeto y sujeto pasivo directo de los. Concepto*. (1969) Suprema Corte de Justicia de la Federación. Sala Auxiliar. Parte II. p.67

Cabe importante señalar también, que de acuerdo al artículo 5, primer párrafo del CFF; “los ordenamientos fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.” Sin embargo a este efecto, la Suprema Corte de Justicia aprobó una Tesis de Jurisprudencia en el año de 1991 en la que se dice:

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ERICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas.. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional. *Tesis de Jurisprudencia 18/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el quince de abril de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Capital Gutiérrez y José Antonio Llanos Duarte. NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 40, abril de 1991, Pág. 14.*¹⁰⁶

¹⁰⁶ *Leyes Fiscales La interpretación sistemática de sus normas no contraviene los principios de interpretación y aplicación estricta y la legalidad que rigen en dicha materia.* (1991) Suprema Corte de Justicia de la Federación. Tercera Sala. Parte VII-Abril. Tesis: 3ª./J.18/91. p.24

8.3 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

La gran variedad de sujetos y objetos de gravámenes, así como también las diversas bases para los mismos, se visualiza de una mejor manera al clasificar las contribuciones (en especial los impuestos) en diversas categorías de acuerdo a las características de cada uno de ellos; lo que nos permitirá comprender más ampliamente la legislación tributaria aplicable en México.

De acuerdo al sujeto activo que los impone o recauda, los impuestos se clasifican en: federales, estatales y municipales. Son impuestos federales el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Activo, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y los Impuestos al Comercio Exterior.

Los autores más destacados han clasificado los impuestos en diversas categorías, las cuales se exponen a continuación:

8.3.1 Impuestos directos e indirectos

La comparación más sencilla entre impuestos directos e impuestos indirectos, como lo menciona Arrijo Vizcaíno, es que “los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas; en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa”¹⁰⁷. Sin embargo Margáin Manautou menciona: “En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos...”¹⁰⁸

¹⁰⁷ Arrijo Vizcaíno, A. (2000). *Derecho Fiscal*. (15ª.ed) México: Editorial Themis. p. 496

¹⁰⁸ Margáin, Manautou. E. Ob. Cit. pp. 89 – 90.

Estableciendo un concepto sencillo de diferenciación en esta primera clasificación que se hace de acuerdo al sujeto pasivo que tenga la obligación de pagarlos concluyo, que los impuestos directos son aquellos que gravan los ingresos y el patrimonio de las personas, no se trasladan y son normalmente progresivos. Los indirectos gravan el consumo, son trasladables (puede existir la figura del acreditamiento) y afectan principalmente al consumidor final.

8.3.2 Impuestos reales y personales

Arrioja (2000) define como contribuciones o tributos reales “aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona – física o moral – y una cosa o un bien. Se les llama reales debido a que generalmente los correspondientes sujetos pasivos son titulares de algún derecho real, en especial el de propiedad. Así, el ejemplo clásico lo encontramos en el impuesto predial que todos los propietarios de bienes inmuebles están obligados a pagar...”¹⁰⁹

Así como; por tributos personales el mismo Arrioja menciona, que “debemos entender todos aquéllos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etcétera), a los que se encuentren dedicados e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.”

8.3.3 Impuestos progresivos y regresivos

Velarca Hernández (2003)¹¹⁰ menciona que los impuestos progresivos son los que “recaudan un porcentaje mayor del ingreso cuanto mayor sea éste (tradicionalmente impuestos al ingreso), mientras que los impuestos regresivos recaudan un porcentaje mayor del ingreso cuanto menor sea el mismo (tradicionalmente impuestos al consumo)”.

Así también Velarca afirma que “tratar de recaudar impuestos de los individuos con más altos ingresos y repartirlo entre los individuos con menos ingresos es una práctica común

¹⁰⁹ Arrioja Vizcaino, A. Ob. Cit. p. 497.

¹¹⁰ Velarca Hernández, A. (2003). *Los impuestos en México y sus efectos en la distribución del ingreso*. ITAM: México. Recuperado el 17 de agosto de 2004, de <http://www.itam.mx>.

entre los gobiernos. Sin embargo, los impuestos progresivos provocan una distorsión negativa a la actividad productiva. Mientras más progresivo es el impuesto, más equitativo debería ser el ingreso neto, sin embargo, menos incentivos tienen los actores económicos a dedicar su tiempo al trabajo, ya que el impuesto, como proporción al ingreso, se incrementa conforme lo hace el ingreso. Por otro lado, los impuestos regresivos contribuyen a crear sociedades desiguales, pero no distorsionan la actividad productiva, ya que el impuesto disminuye mientras más ingresos reciban los actores económicos. Los gobiernos, entonces, deben buscar la fórmula más conveniente para recaudar, considerando tanto la distorsión generada como el grado de desigualdad existente. Para encontrarla, se deben enfrentar al difícil problema de determinar el costo relativo de la igualdad, en términos de desarrollo y crecimiento de la economía.”

8.3.4 Impuestos fiscales y extrafiscales

“Se dice que son fiscales cuando tienen como principal objetivo cubrir los gastos públicos, los extrafiscales en ocasiones se establecen con carácter proteccionista para la economía nacional, independientemente que su recaudación sirva para sufragar los gastos del estado.”¹¹¹

Para Sánchez León (1980)¹¹², los “impuestos con fines fiscales son los que están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos, cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.” Y los “impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos.”

¹¹¹ *Estudio Contable de los Impuestos*. Universidad Autónoma Indígena de México: Sinaloa, México. Extraído el 17 de agosto de 2004, de <http://www.uaim.edu.mx>.

¹¹² Sánchez León, G. (1980). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Cárdenas Editor y Distribuidor. pp. 279-280.

8.3.5 Impuestos instantáneos y periódicos

Esta clasificación de los impuestos se hace de acuerdo al periodo de tiempo en que se desarrollan; y se diferencian en que los periódicos se generan siempre después de transcurrido un determinado plazo, mientras que los instantáneos derivan de un acto aislado y único.

Para Sánchez León¹¹³, “el impuesto es instantáneo cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un año fiscal.” Como ejemplo de este impuesto podemos citar el Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos. “Por el contrario, el impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos periódicos durante un ejercicio fiscal.” Un ejemplo es el Impuesto sobre la Renta, que se paga mensualmente.

8.3.6 Trasladables y acreditable

Los términos trasladable y acreditable son comúnmente usados en el manejo tanto de impuestos directos como el Impuesto sobre la Renta (ISR), así como de impuestos indirectos principalmente en el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El término trasladable se utiliza principalmente en los impuestos al consumo o a la producción, es definido por De la Garza (1992) como “el fenómeno por el cual el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto, se hace rembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto.”¹¹⁴ Un ejemplo de traslación es el IVA que una empresa paga por sus adquisiciones y que posteriormente recupera al transferir ese costo a sus clientes en el precio final del producto o servicio.

Jiménez González (2001) define la traslación impositiva como “el procedimiento mediante el cual el sujeto percutido, contribuyente en términos de teoría jurídica, transfiere a un tercero en forma total o parcial la carga impositiva que por determinación legal debe pagar el primero a la autoridad hacendaria, convirtiéndose el tercero en sujeto incidido.”¹¹⁵

¹¹³ Sánchez León, G. Ob. Cit. p. 282.

¹¹⁴ De la Garza, S. Ob. Cit. p. 397

¹¹⁵ Jiménez González, A. Ob. Cit. p. 69.

Generalmente, el término acreditar es utilizado en el campo del ISR cuando se confronta el ISR pagado (por pagos provisionales, por pagos hechos en el extranjero, por pagos de IMPAC y los demás que la ley de la materia permita) con el ISR a pagar (calculado a partir del ingreso de la persona física o moral). En materia del IVA, el acreditamiento es utilizado en el momento de enfrentar el IVA pagado por las adquisiciones de la empresa contribuyente contra el IVA a pagar obtenido de la traslación del impuesto a sus clientes.

8.4 EFECTOS ECONÓMICOS

Los efectos económicos de los impuestos recaen en los dos principales sujetos de una relación tributaria, el contribuyente y el fisco. Menciona Grizziotti (1959),¹¹⁶ que los impuestos repercuten en la economía de los contribuyentes, ya que representa un sacrificio temporal o permanente, sin embargo estos sacrificios se traducen en beneficios económicos por parte del gobierno que pueden ser de carácter individual o de carácter general o social.

Se puede decir que el efecto económico del pago de impuestos, la mayoría de las veces es negativo para el contribuyente, ya que tiene que aportar una parte de sus ingresos al Estado; de lo anterior se estima que el total de impuestos con los que contribuye una persona física al fisco en un año de calendario, equivale en promedio a tres meses de su sueldo anual.

La Propuesta de Régimen Fiscal que se expone más adelante, funcionará de manera tal, que el ISR que paguen los contribuyentes sea menor, esto se logrará disminuyendo la tasa del impuesto aplicable a los ingresos; lo cuál se supone incentivará el ahorro y la inversión; así como compensará el déficit que tendría el fisco por la disminución de este ingreso con un mayor ingreso por IVA; debido a que la persona física contará con una mayor capacidad de compra, aumentará el gasto y el consumo general.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En el presente capítulo se estableció un análisis del concepto “impuesto” y los elementos que constituyen el establecimiento de mencionada contribución.

¹¹⁶ Grizziotti, B. (1959). *Principios de la Ciencia de las Finanzas*. 2ª. Parte, Cap. X, secciones III y VI. Argentina: Editorial Depalma.

Se analizó la clasificación doctrinaria de los impuestos en directos e indirectos, reales y personales, progresivos y regresivos, fiscales y extrafiscales, instantáneos y periódicos, así como trasladables y acreditables. Por último fue establecido el efecto económico de los impuestos tanto para el contribuyente como para la autoridad recaudadora.

CAPÍTULO 9. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL Y EN MÉXICO

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

En el presente capítulo se establecerán primeramente definiciones de diversos tratadistas de impuestos directos e indirectos, asimismo se señalará un panorama internacional de los regímenes fiscales que aplican en algunos países, principalmente en los miembros de OCDE y algunos otros de Latinoamérica. Se establecerá la carga fiscal que establece cada una de estas naciones, los impuestos que gravan, el porcentaje de impuestos directos e indirectos y las tasas de algunos impuestos. Lo anterior con el objeto de establecer un comparativo con respecto al actual sistema fiscal mexicano y con el Régimen Fiscal propuesto.

9.1 DEFINICIONES DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Definir un término conlleva la actividad de fijar y enunciar con claridad y exactitud el significado de una palabra. El establecimiento de definiciones a los términos de impuestos indirectos y directos podría parecer algo innecesario; sin embargo el título de nuestro modelo de investigación tiene referencia principalmente en estos dos conceptos, por lo que resulta imprescindible conocer todo tipo de doctrinas que consideran como principal clasificación que los impuestos se dividan en directos e indirectos.

En esta parte del capítulo se establecerán definiciones de doctrinas, tratadistas, alguna que otra legislación y se concluirá con el establecimiento del fundamento; en base a la documentación revisada, de la explicación por la que esta clasificación es la que se utiliza en la mayoría de los países en el mundo.

Como ya fue señalado; de acuerdo a Margáin, las corrientes que aun predominan consideran que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. Y la corriente que está respaldada por tratadistas ya señalados, menciona que no es correcto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos.

Con respecto a lo anterior puedo mencionar que, la primera de las corrientes en donde se dice que el impuesto directo no es repercutible, puede no ser del todo correcta ya que al considera como ejemplo una empresa en dónde se quiera beneficiar a los trabajadores para que conserven su capacidad económica, la empresa puede pagar por ellos el ISR que les corresponda, por lo tanto el impuesto fue repercutible de cierta manera.

Sin embargo, coincido con la segunda corriente expuesta por Margáin, en donde se manifiesta que los impuestos directos son aquellos que gravan el ingreso de las personas y que los indirectos gravan el consumo. De lo anterior se puede agregar que los impuestos directos gravan hechos no reales, como lo puede ser la supuesta utilidad fiscal de las personas y que los impuestos indirectos gravan hechos reales como el consumo, la producción, la enajenación, la explotación, entre otras.

En la siguiente tabla mencionaré algunas definiciones que diversos tratadistas han establecido respecto a los términos de impuestos indirectos y directos.

Tabla 9.1 Definiciones de impuestos directos e indirectos

AUTOR	IMPUESTOS INDIRECTOS	IMPUESTOS DIRECTOS
Stuart Mill (1848)	Son aquellos que se exigen a una persona con la esperanza y la intención de que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra.	Son los que se exigen de la misma persona que pretende o se desea que lo pague.
Grizzioti (1959)	Cuando gravan el gasto o el consumo, o bien la transferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva.	Cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de capacidad contributiva.
Cesare Cosciani (1969)	Son relativos a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción.	Son aquellos adjudicados al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte de un sujeto.
Sáinz de Bujanda (1975)	Cuando la norma tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado.	Cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a ésta las facultades legales para resarcirse.
Foville y Allix	No se pueden incluir en las listas o padrones.	Son aquellos que se recaudan con arreglo a listas o padrones.
Morselli	No gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto a su utilización que hace presumir capacidad contributiva.	Gravan la riqueza por sí misma e independientemente de su uso.
Valdés Costa (1996)	Son los impuestos al consumo y a las transacciones.	Son los impuestos a la renta y al patrimonio.
Rodríguez Lobato (1998)	Los que si pueden trasladarse.	Son aquellos que no pueden ser trasladados o repercutidos.
Jiménez González (2001)	Se caracterizan porque gravan una actividad o un hecho, como lo es la introducción o salida de mercancías, la compra-venta o la producción.	Son con los que el legislador grava expresamente al causante del impuesto, al ser absorbido por la persona que recibe el ingreso o que tiene la posesión o el disfrute de la riqueza.
Senado de la República	Afectan patrimonialmente a personas distintas del contribuyente. Son considerados como impuestos al consumo o a la producción	Son aquellos que se aplican a los ingresos de las personas, principalmente a sus signos de riqueza como: propiedad, capital o inversión.

FUENTE: Elaboración propia.

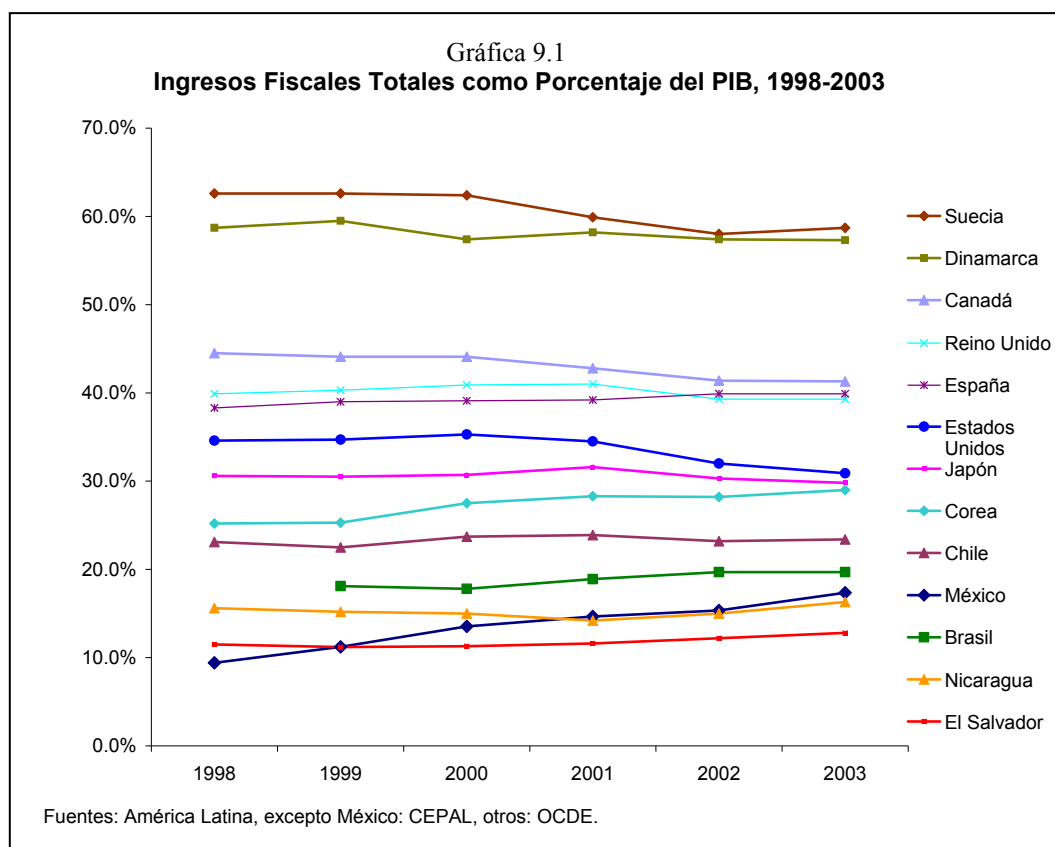
Como podrá observarse en el siguiente capítulo, la clasificación de los impuestos en indirectos y directos es válida a nivel internacional, sin embargo aunque en la Ley de Ingresos de la Federación y en las finanzas públicas del país no se clasifica de esta manera, la Suprema Corte de Justicia en una tesis nos expone la definición de impuestos indirectos.

IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos se causan cuando se verifica un hecho determinado, siendo el monto de la contribución dependiente de la importancia del hecho. Son aquellos que gravan determinados actos de la vida social, independientemente de las personas que lo ejecutan, y que no se perciben de una manera regular y periódica. *TOMO VII, p. 624.- Institución de Beneficiencia Ignacio Torres Adalid.- 10 de agosto de 1920.- 9 votos.*

9.2 INGRESOS TRIBUTARIOS EN RELACIÓN AL PIB

De acuerdo a las estadísticas presentadas por la OCDE, se aprecia claramente que la estructuración de los sistemas fiscales de los países miembros de esta organización, se encuentran conformados principalmente por dos tipos de imposición: la directa y la indirecta. La primera basada en gravar los ingresos de las personas físicas y morales, así como el patrimonio de éstas; y la segunda grava fundamentalmente al consumo de bienes y servicios.

En la Gráfica 9.1 puede observarse el porcentaje de ingresos tributarios respecto al PIB en los países miembros de la OCDE, en la que México ocupa el último lugar entre estos países. Se observa que en los países miembros de la OCDE, la mayor parte de la recaudación por ingresos tributarios corresponde a impuestos directos; por ejemplo en Suecia los ingresos tributarios representan el 52.2% del PIB y los impuestos directos corresponden al 78.1% de la recaudación tributaria. México es el único país cuyos ingresos por impuestos indirectos representan más del 50%.



De acuerdo a lo establecido en la gráfica anterior, se puede observar que países como Suecia y Dinamarca aplican una carga fiscal superior al 50%, mientras que México (considerando ingresos tributarios petroleros) posee una carga fiscal de 17.5% en el año de 2003. En referencia a países latinoamericanos puede observarse que Nicaragua y el Salvador aplican una carga fiscal inferior al 15% del PIB.

9.3 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se caracterizan por ser economías de las denominadas de “primer mundo”, es por esto que establecen cargas fiscales elevadas a los contribuyentes, ya que éstos tienen la capacidad de pago para realizarlas o la administración pública en estas naciones posee una mayor cantidad de recursos que hacen del cumplimiento fiscal una obligación simplificada, con mayor transparencia en el gasto y con un gasto fiscal sustentable.

Los países miembros de la OCDE establecen sus sistemas fiscales con preeminencia principalmente en los impuestos directos, siendo así que en el año de 2001, los impuestos

indirectos representaban en promedio un 56% y los impuestos indirectos un 43.8%. Lo anterior puede observarse en la siguiente Tabla.

Tabla 9.2 Porcentaje de impuestos directos e indirectos en los países de la OCDE
(excluye contribuciones de seguridad social)

OCDE: Porcentaje de impuestos directos e indirectos (excluye contribuciones de seguridad social)								
Country	1999		2000		2001		2002	
	Directos	Indirectos	Directos	Indirectos	Directos	Indirectos	Directos	Indirectos
Austria	55.2	44.8	54.7	44.9	57.7	42.0	55.5	44.1
Alemania	53.2	46.8	53.2	46.2	51.6	47.8	50.7	48.9
Australia	75.0	25.0	72.5	27.5	70.9	29.1	69.7	30.3
Bélgica	61.3	38.7	61.6	36.8	62.4	35.9	62.2	36.1
Canadá	70.8	29.2	70.9	29.1	70.4	29.6	68.4	31.6
Dinamarca	65.8	34.2	65.5	34.1	66.0	33.7	65.5	34.2
Eslovaquia	43.0	57.0	39.0	60.9	40.2	59.8	39.9	60.1
España	52.6	47.4	52.9	46.4	53.9	46.2	55.2	44.2
Estados Unidos	78.5	21.5	79.5	20.5	78.7	21.3	76.3	23.7
Finlandia	58.2	41.8	60.5	39.2	59.4	40.4	58.5	41.3
Francia	51.7	48.3	53.4	46.2	54.3	45.4	53.7	46.0
Grecia	46.2	53.8	47.8	51.6	44.7	55.3	44.1	55.5
Holanda	50.6	49.4	49.8	48.6	49.8	48.8	50.3	48.5
Hungría	37.9	62.1	51.8	58.2	43.9	56.1	45.3	54.7
Irlanda	55.2	44.8	56.2	43.0	55.7	43.7	53.2	46.5
Islandia	50.1	49.9	48.2	46.2	54.6	45.4	55.9	44.1
Italia	53.9	46.1	52.4	47.2	55.0	44.6	53.3	46.3
Japón	67.6	32.4	70.2	30.1	69.1	30.9	67.0	33.0
Korea	46.7	53.3	49.6	50.4	46.6	53.4	47.4	52.6
Luxemburgo	61.8	38.2	62.7	36.8	62.9	36.8	61.2	38.6
México	36.5	63.5	35.6	64.4	37.0	63.0	39.1	60.9
Noruega	50.7	49.3	55.6	44.4	60.6	39.4	59.4	40.6
Nueva Zelanda	63.8	36.2	65.5	34.5	64.4	35.6	64.8	35.2
Polonia	47.7	52.3	48.1	51.9	48.7	51.3	48.0	52.0
Portugal	42.9	57.1	44.7	54.6	43.8	55.6	42.5	57.1
Reino Unido	60.4	39.6	60.8	38.6	61.7	37.7	60.0	39.4
República Checa	42.3	57.7	42.5	57.5	44.8	55.2	46.8	53.2
Suecia	70.8	29.2	70.7	28.9	63.6	36.0	61.6	38.0
Suiza	69.1	30.9	70.3	29.7	68.9	31.1	69.6	30.4
Turquía	42.0	58.0	38.0	62.1	37.6	62.4	34.4	65.6
AVERAGE	55.4	44.6	56.1	43.7	56.0	43.8	55.3	44.4

FUENTE: Estadísticas de Ingresos de los países miembros de la OCDE 1965 -2003, OCDE, París 2004.

De lo anterior se observa, que los países cuyos sistemas fiscales están conformados por una mayor recaudación proveniente de impuestos directos tienen un porcentaje más elevado de ingresos tributarios respecto al PIB. Sin embargo, recientemente la OCDE (como afirma el Banco de México en su documento “Comparativo Internacional de Recaudación Tributaria”) es una región en la cual puede decirse que se ha encontrado desde hace tiempo un nivel de carga de equilibrio tributo por tributo, en los últimos años la evidencia internacional muestra que ha complementado su recaudación recargándose más en los impuestos indirectos que en los directos. Lo anterior se debe a que un régimen fiscal con

preeminencia en impuestos indirectos influye en el incremento del ahorro e inversión, resultando con ello una tasa más elevada de crecimiento económico. Asimismo, impuestos indirectos con reducidas exenciones, coadyuvan a la disminución de la evasión y elusión fiscal, incrementando la recaudación tributaria.

En los países americanos se observa lo contrario, en la siguiente tabla se establece un comparativo entre cinco países a efecto de determinar los impuestos que se gravan en cada uno de ellos, cuál es el porcentaje de impuestos directos e indirectos en comparación al PIB, así como la tasa del IVA utilizada.

Tabla 9.3 Comparativo de los Ingresos Tributarios en América

PAÍS	TASA DEL IVA	IMPUESTOS DIRECTOS	% DE RECAUDACIÓN DEL PIB ⁽¹⁾	IMPUESTOS INDIRECTOS	% DE RECAUDACIÓN DEL PIB ⁽²⁾
MÉXICO	15%	* Impuesto sobre la Renta (ISR) PF (3 - 40%) PM (34%) * Impuesto al Activo (1.8%) * Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos * Impuesto a Ganancias de Capital	5.3%	* Impuesto al Valor Agregado (15%) * Impuesto Especial sobre Producción y Servicios * Impuesto sobre Automóviles Nuevos * Impuesto a la Importación	7.1%
ESTADOS UNIDOS	4 - 8%	* Impuestos al ingreso personal (10- 39%) * Impuestos a los ingresos corporativos (15 - 35%) * Impuesto al empleo * Impuestos al seguro social * Impuesto a las donaciones (18 - 55%)	15.1%	* Impuesto al valor agregado (4 - 8%) * Impuesto a manufacturas * Impuesto sobre algunos combustibles * Impuesto al tabaco	1.5%
CANADÁ	7%	* Impuesto al ingreso personal (16 - 29%) * Impuesto a las donaciones * Tasa única al ingreso * Impuesto al ingreso corporativo (12 -25%) * Impuesto al capital (1.25%)	16.9%	* Impuesto sobre bienes y servicios (7%) * Impuestos al consumo de tabaco, gasolina, alcohol y joyería * Impuestos a la importación de mercancías	9.0%
CHILE	18%	* Impuesto a la Renta de Primera Categoría (16.5%) * Impuesto Único de Segunda Categoría que afecta a los Sueldos, Salarios y Pensiones (3 - 22%) * Impuesto Global Complementario (40%) * Impuesto Adicional (35%)	4.7%	* Impuestos a las Ventas y Servicios (IVA) (18%) * Impuesto a los Productos Suntuarios (15 - 50%) * Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Productos Similares (27%) * Impuesto Específico que se aplica a la Importación de Vehículos. * Impuesto al Tabaco (47.9 - 51%) * Impuesto a los Combustibles * Impuesto a los Actos Jurídicos (de Timbres y Estampillas) (1%) * Impuesto al Comercio Exterior (6%)	10.4%
ARGENTINA	19%	* Impuesto a las Ganancias (3 - 11%) * Impuesto Inmobiliario y Automotor	3.7%	* Impuesto al Valor Agregado (19%) * Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural * Impuestos al Comercio Exterior	6.7%

(1) Considera impuestos sobre rentas, utilidades y ganancias de capital obtenidas por individuos, corporaciones u otros agentes. Se excluyen contribuciones de seguridad social.

(2) Considera impuestos internos (excluye comercio exterior) a la venta de bienes y servicios, incluyendo impuestos al valor agregado e impuestos específicos.

Origen de la información:

* OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), libro "Revenue Statistics 2002". (www.oecd.org)

* Servicio de Impuestos Internos de Chile. Estudio realizado por esta institución en Junio de 1998. (www.sii.ch)

Como puede observarse en el cuadro anterior, países latinoamericanos como Chile y Argentina, establecen tasas más altas de IVA, lo que genera que junto con los demás impuestos indirectos que aplican, un porcentaje mayor de ingresos tributarios en relación al PIB. Por lo anterior se puede establecer la hipótesis de que si México estableciera un Régimen Fiscal con mayor preeminencia en los impuestos indirectos, la proporción de ingresos tributarios en relación al PIB se incrementaría.

9.4 EFECTOS DE LA TASA DE IVA EN EL AHORRO, CONSUMO E INVERSIÓN

La Propuesta de Régimen Fiscal que se establecerá en la última parte de este trabajo, consistirá en incrementar gradualmente los impuestos indirectos (principalmente el IVA) y disminuir en la misma proporción los impuestos directos (principalmente ISR).

La disminución en la tasa del impuesto sobre la renta se hará sobre la premisa de que al disminuir la tasa del impuesto, las personas tanto físicas como morales incrementarán su ingreso neto, lo que en conjunto con el incremento en la tasa del impuesto al valor agregado, disminuirá el consumo y fomentará el ahorro y la inversión en el país.

Para tales efectos, en la siguiente tabla se observa un comparativo entre ocho países con respecto a sus tasas de IVA y los porcentajes de ahorro, consumo e inversión.

Tabla 9.4 Comparativo internacional de las variables correspondientes al ahorro, consumo e inversión en relación a la tasa de IVA

País	Consumo Privado %PIB	Ahorro como %PIB	Inversión %PIB	Tasa General IVA*	Imp.al consumo como %PIB	Imp.al ingreso como %PIB	% Ing. Trib /PIB
Estados Unidos	70.1	-2.2	20.0	-	4.6	14.1	28.9
Dinamarca	48.1	0.8	24.0	25.0%	16.0	29.4	49.8
Argentina	66.5	19.8	14.3	21.0%	4.5	2.4	18.1
Brasil	56.9	20.9	17.3	20.4%	9.2	5.0	21.2
Francia	55.2	-2.9	19.9	19.6%	11.3	11.4	45.0
Portugal	62.8	-0.2	25.9	19.0%	13.4	9.7	33.5
Chile	63.4	21.0	23.4	18.0%	8.7	4.1	17.9
España	57.5	2.7	24.5	16.0%	10.3	9.9	35.2
México	68.5	1.9	21.3	15.0%	9.7	5.3	18.9
Canadá	55.9	1.3	20.4	7.0%	8.7	16.9	35.1

FUENTE:

Canadá, Estados Unidos, México, Francia, Dinamarca, Portugal y España

- PIB/Macroeconomic Trends, OECD Factbook 2005. www.oecd.org

- Consumo Privado/Quarterly National Accounts, OECD. www.oecd.org

- Inversión/Basic Structural Statistics, OECD. www.oecd.org

- Tasa General IVA/Rates of value-added taxes 2003, OECD. www.oecd.org

- Impuestos al consumo e impuestos al ingreso como %PIB 2001, OECD

- Ingresos tributarios como %PIB 2001 OECD. www.oecd.org

Brasil, Argentina y Chile

- Anuario Estadístico de América Latina y el Caribe 2004, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) www.cepal.org

En la tabla anterior puede observarse que México posee un elevado porcentaje de consumo privado en relación al PIB que comparado con el de Dinamarca, Portugal, Francia, Brasil y Argentina; países que poseen una tasa de IVA semejante a la de la Propuesta, el nivel de la mencionada variable se observa significativamente menor.

Por lo que se refiere al nivel de ahorro, países latinoamericanos cuyas economías van en ascenso actualmente; tales como Chile, Brasil y Argentina, poseen los más elevados porcentajes de ahorro como proporción al PIB, lo cuál puede decirse que es consecuencia en parte de las tasas de IVA con que gravan el consumo (18%, 20.4% y 21%, respectivamente). La Propuesta de este trabajo establece una tasa general del 20%.

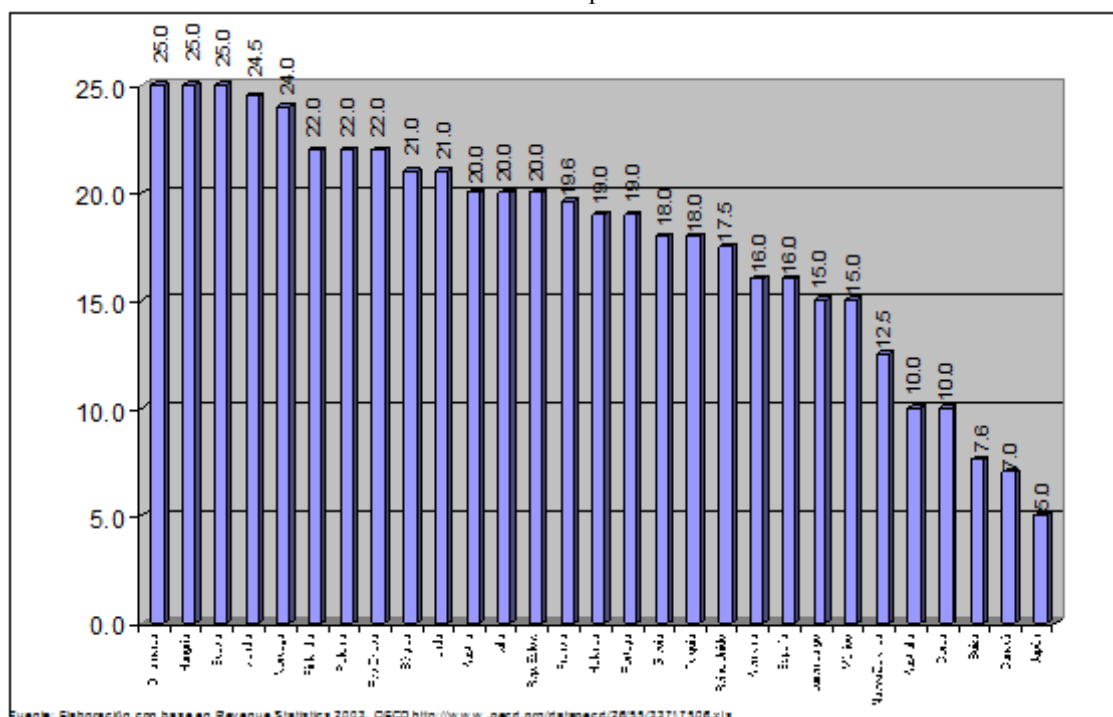
En lo que respecta a la proporción de inversión con respecto al PIB, puede observarse que países europeos como Portugal, España, Dinamarca y Chile, poseen los niveles más altos en esta variable. De estos países, puede decirse que aún y cuando Chile y España poseen tasas de IVA menores a la que presenta la Propuesta, estas tasas son mayores a la que establece México actualmente. Por anterior, existiría la tendencia a que la inversión en nuestro país se viera incrementada con el aumento en la tasa del IVA que se propone en este trabajo.

En relación al panorama internacional puede suponerse que si México implementara una tasa más alta de IVA, el consumo disminuiría y se incrementarían el ahorro y la inversión, lo que traería como consecuencia posterior, mayor inversión pública y privada en infraestructura y obras públicas, así como mayor generación de empleo.

9.5 COMPARATIVO EN LAS TASAS DE IVA E ISR

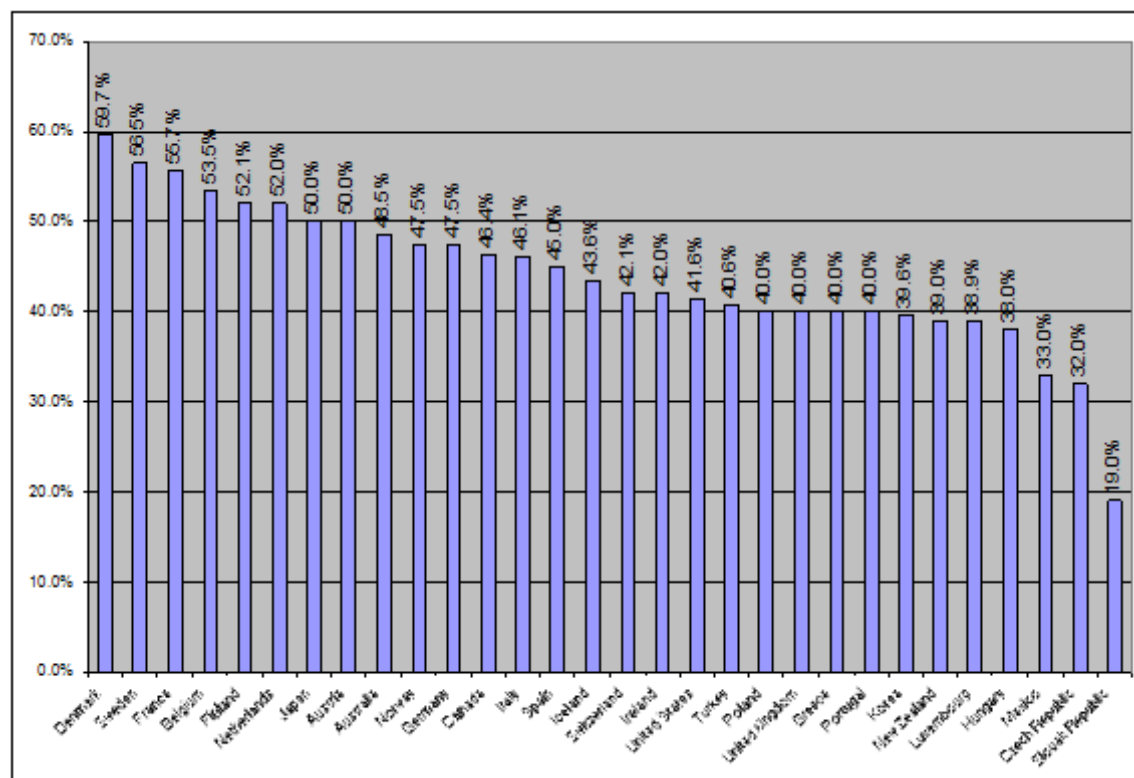
En los países miembros de la OCDE se establecen tasas de IVA que van desde el 5% como la establecida por Japón, hasta la tasa del 25% establecida por Dinamarca, Hungría y Suecia. Lo anterior puede observarse en la siguiente gráfica:

Gráfica 9.2 Tasas de IVA en los países miembros de la OCDE



En relación al ISR, los países que conforman la OCDE establecen tasas que varían del 19% en Eslovaquia al 59.7% en Dinamarca.

Gráfica 9.3 Tasas de ISR en los países miembros de la OCDE



En relación al IVA, la tasa de la propuesta equivalente al aumento gradual del 15% al 20% en la tasa general y del 10% al 15% en la tasa fronteriza, puede considerarse de acuerdo al panorama internacional, que se encuentra dentro del promedio del mismo. Sin embargo, una tasa de ISR del 25% representaría una tasa muy baja en relación al promedio de la OCDE.

9.6 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN MÉXICO

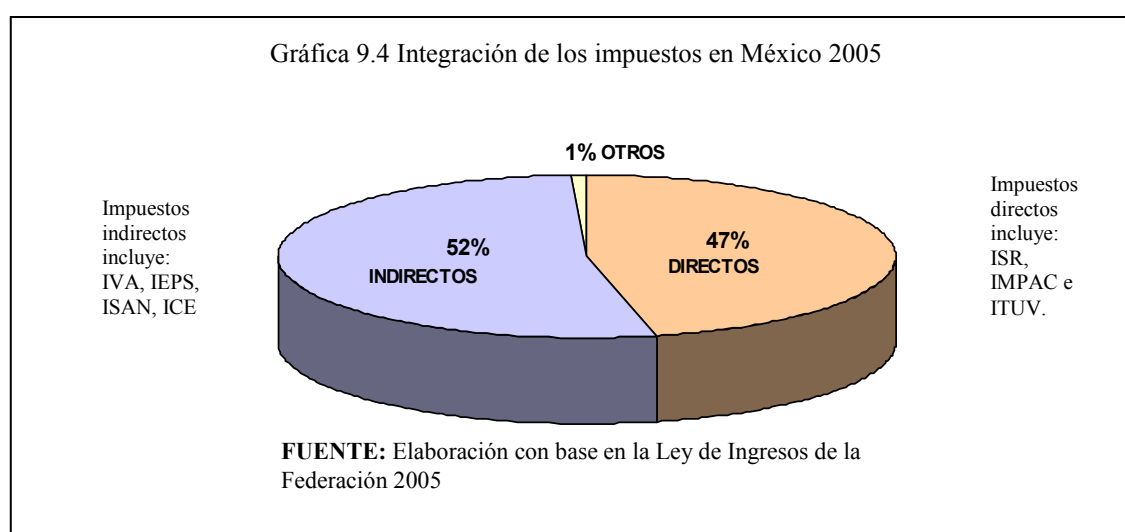
Los impuestos representan actualmente en México el 48% del total de ingresos de la Federación, éstos los podemos clasificar en indirectos y directos como se muestra en el siguiente cuadro:

Tabla 9.5 Clasificación de los impuestos de México en Indirectos y Directos

	Impuesto	Directos	Indirectos
FEDERALES	1. Impuesto al Valor Agregado (IVA)		X
	2. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)		X
	3. Impuesto sobre la Renta (ISR)	X	
	4. Impuesto al Activo (IMPAC)	X	
	5. Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (ISTUV)	X	
	6. Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN)		X
	7. Impuestos al Comercio Exterior (ICE)		X

FUENTE: Elaboración propia.

A nivel federal, los impuestos que representan la mayor proporción en relación con los ingresos fiscales son los impuestos indirectos, señálese IVA, IEPS, ISAN e ICE. Lo anterior se puede observar en la siguiente gráfica:



Actualmente, los impuestos indirectos representan una proporción mayor en los ingresos tributarios respecto a los impuestos directos, sin embargo, la Propuesta tiene como finalidad que esta proporción sea aún mayor.

9.7 CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Tépach Marcial (2003)¹¹⁷, afirma que “los impuestos directos (recaen sobre los individuos, tales como el Impuesto Sobre la Renta (ISR) a personas físicas y morales) son progresivos porque proporcionan un trato diferenciado a los agentes, de tal manera que, afectan en términos fiscales, en mayor proporción a las personas que más ingresos tienen y menos a los que menos tienen (aplican el principio de la equidad horizontal y vertical)”.

También menciona que “los impuestos indirectos (recaen sobre el consumo, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el impuesto sobre las ventas, entre otros) son altamente regresivos porque son cargas impositivas generales, es decir, todos los estratos sociales tienen que pagarlos sin diferenciar el nivel de ingresos de los consumidores.”

Además apunta que “esta diferenciación nos permite afirmar que los sistemas tributarios progresivos son más justos y equitativos, y son aquellos cuyas bases recaudatorias descansan en los impuestos directos. Sin embargo, para que un sistema tributario descansa mayoritariamente en los impuestos directos depende del grado de desarrollo económico del país. Así, encontramos que: “...La estructura de la recaudación se modifica conforme el PIB per cápita aumenta (...) Cuanto más desarrollado es un país, más fuertemente descansa su estructura tributaria en los impuestos directos, y dentro de ellos, el rubro más importante es el ingreso personal.”

Sánchez Gómez en su libro *Derecho Fiscal Mexicano*¹¹⁸ expone las ventajas y desventajas de los impuestos directos e indirectos. Considera que los impuestos directos poseen como ventaja el que aseguran al Estado una renta cierta, conocida previamente por la hacienda pública debido al registro federal de contribuyentes; hacen posible la realización de la justicia fiscal mediante las exenciones previstas en la ley; en tiempos de crisis tienen cierta

¹¹⁷ Tépath Marcial, R. (2003). *Problemas Estructurales del Sistema Impositivo y Propuesta de Reforma Tributaria en México*. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión: México. Extraído el 16 de julio de 2004, de www.cddhcu.gob.mx

¹¹⁸ Sánchez Gómez, N. (1999). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Editorial Porrúa. pp. 244-245

fijeza. Como desventajas de los mismos menciona que: son muy sensibles a los contribuyentes porque los sujetos pasivos se dan cuenta claramente de lo que deben aportar al fisco; en ocasiones no son muy redituables debido a las exenciones y la gran evasión; así como las tarifas y cuotas son muy estables por lo que no son elásticos.

Respecto a los impuestos indirectos, este autor menciona como sus principales ventajas que: son poco perceptibles debido a que la mayor parte de las veces se incluyen dentro del precio de venta; son más cómodos para el contribuyente ya que se pagan en el momento; son más productivos que los directos porque recaen sobre la gran mayoría de los habitantes de un país o región; y existe un mayor control tanto para los sujetos pasivos como para el gobierno. En cuanto a las desventajas de estos impuestos, Sánchez menciona que: son injustos porque pesan más sobre el pobre que sobre el rico; y la recaudación es inestable sobre todo en tiempos de crisis financiera cuando se disminuye el consumo de bienes y servicios.

El tratadista John F. Due (1977) señala que “los impuestos sobre los ingresos pueden afectar la formación de capital de dos maneras: alteran la cantidad de ahorro disponible y este hecho incide sobre la tasa máxima posible de formación de capital (la función de oferta), y afectan la disposición para realizar inversión y, en consecuencia, el nivel efectivo de la formación de capital real (la función de demanda)” y “El impuesto al gasto ofrece las ventajas de la imposición al consumo sin sus principales dificultades, sobre todo sin la inequidad de las formas de impuestos indirectos usuales, como los impuestos sobre consumos específicos y el impuesto a las ventas. El impuesto debería estimular los ahorros.”¹¹⁹

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En el presente capítulo, se definieron los términos de impuestos directos e indirectos, se estableció un análisis del panorama de los ingresos tributarios a nivel internacional, estudiándose la carga tributaria en los países de la OCDE y en algunos países de Latinoamérica, las tasas de los principales impuestos, la estructura de sus regímenes fiscales en directos e indirectos y los efectos de las tasas de IVA en factores como el ahorro, consumo e inversión.

¹¹⁹ Due, J. & Ann F. Friedlaender. (1977). *Análisis económico de los impuestos y del sector público*. Buenos Aires, Argentina: Editorial El Ateneo. pp. 277 – 349

Se observa que en relación a la reforma propuesta en IVA, la tasa que se busca establecer se encuentra dentro de los parámetros promedio a nivel internacional, y en comparación con los efectos de altas tasas de este impuesto en otros países, se concluye que beneficiaría al ahorro e inversión, además de que incrementaría el porcentaje de ingresos tributarios en relación al PIB. Sin embargo, una disminución en la tasa de ISR como la propuesta, se establecería fuera del parámetro internacional, por lo que se estudiará con más detalle esta reforma en los siguientes capítulos. El capítulo termina con un análisis de los impuestos directos e indirectos en México y las características de éstos de acuerdo a algunos doctrinarios fiscales.

CUARTA PARTE: PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL

CAPÍTULO 10. PRUEBA DE LA PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

En el desarrollo de esta Propuesta se ha buscado establecer la evolución del Sistema Fiscal en nuestro país, presentando desde las bases de su estructura con relación a los primeros modelos aplicados hasta la situación actual, buscando con esto un marco teórico firme que establezca las bases y fundamento de los sistemas fiscales como una herramienta de apoyo para mejorar la situación económica en nuestro país. En este capítulo retomaré la parte metodológica correspondiente al protocolo de investigación, exponiendo el planteamiento del problema en base a la necesidad de obtener mayores recursos por parte del gobierno, con el fin de cumplir con sus objetivos de carácter público. Lo anterior servirá como base para probar, primeramente en relación a cifras históricas, la posibilidad de que un régimen fiscal en el que predominen los impuestos indirectos sobre los directos, permite incrementar la recaudación tributaria. Posteriormente, se presentará una Propuesta de Régimen Fiscal. Asimismo se incluirá un análisis estadístico, de acuerdo a encuestas que se realizaron, para determinar la factibilidad de aplicación del modelo de acuerdo a opiniones de diversos especialistas en materia fiscal.

Si bien es cierto que no existe un país bajo un esquema que se conforme por una estructura totalmente basada en Impuestos Indirectos o Directos, también es cierto que en México no se han realizado estudios específicos de este tema; en los que los Impuestos Indirectos se reestructuren en su objeto, base gravable y se analice su sujeto y tasa de aplicación, así como las diversas figuras de la exención, acreditamiento, traslación, etcétera. Estos aspectos se establecen en la propuesta final.

10.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Algunos doctrinarios especialistas en metodología de la investigación, mencionan que el planteamiento del problema nace con un cuestionamiento o pregunta a una situación

referente a un tópico en particular. Para Pardinas, “el verdadero problema de investigación es el que pregunta por conocimientos desconocidos para todos en un momento dado.”¹²⁰

En el protocolo de investigación se planteó la **pregunta** al problema, de la siguiente manera:

¿Cómo se lograrían incrementar los recursos públicos de México por medio de Impuestos a través de un Modelo Tributario que sea viable y factible de aplicar?

Posteriormente se plantea el **problema** de investigación:

En México los recursos públicos son insuficientes, el gasto público y la inversión son elevados y el déficit se incrementa año tras año debido al endeudamiento interno y externo, por lo que se requiere incrementar la recaudación por medio de impuestos de la manera más viable y eficazmente posible.

10.2 OBJETIVOS Y JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

El principal objetivo de este estudio consiste en probar, de acuerdo a diversos análisis, que es factible de aplicar en México un modelo de Régimen Fiscal basado en gravar al contribuyente en una proporción mayor a través de los Impuestos Indirectos (IVA e IEPS) y desgravar proporcionalmente los Impuestos Directos (ISR e IMPAC), todo ello con el fin de incrementar la recaudación fiscal.

Desde un punto de vista general se establecen los siguientes objetivos:

- Probar estadísticamente, de acuerdo a cifras históricas, que la recaudación tributaria se incrementa si los Impuestos Indirectos tienen una mayor proporción respecto a los Impuestos Directos.
- Establecer una Propuesta de modificación a las leyes fiscales en lo que se refiere a la base gravable, tasas, exenciones y acreditamientos; en relación a los impuestos mencionados anteriormente.
- Analizar la factibilidad y viabilidad de aplicación del Modelo mediante encuestas a diversos grupos de especialistas en la materia.

¹²⁰ Pardinas, F. (2002). *Metodología y Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales*. (37ª ed) México: Siglo Veintiuno Editores.

Entre los objetivos particulares a los que se pretende llegar con este modelo, se encuentran los siguientes:

- Establecer un modelo matemático, de acuerdo a la evolución y trayectoria del Sistema Tributario y Política Fiscal en México de los últimos veinticuatro años (1980 – 2004), para determinar la proporción que han guardado los Impuestos Directos de los Indirectos y sus efectos recaudatorios.
- Obtener un esquema de la situación presupuestal de los últimos años a través de estudios comparativos de los presupuestos públicos o ingresos reales de índole fiscal.
- Realizar simulaciones de proyectos de ingresos a través de la disminución de los Impuestos Directos e incremento de los Indirectos, a través de corridas financieras proyectadas hasta el año de 2010.
- Desarrollar la propuesta de modificaciones a los diversos ordenamientos jurídicos, financieros, económicos y fiscales para el fortalecimiento del régimen de los Impuestos Indirectos y la desgravación de los Directos.
- Remitir a especialistas en políticas fiscales vía correo electrónico la explicación y encuesta de la Propuesta, para analizar la viabilidad práctica de los cambios planteados en los ordenamientos jurídicos.
- Realización de un análisis estadístico con las respuestas obtenidas a través de la encuesta de investigación que se realizará a especialistas del área fiscal.

La justificación para la realización de este trabajo radica en la importancia que representa el manejo de los recursos públicos para el gobierno, en este caso la Federación, Estados y Municipios, toda vez de que a través de lo que se recauda es como se realiza el planteamiento del gasto público a ejercer. En la medida en que mayor sea la recaudación, el ente administrativo estará en posibilidad de cumplir con sus funciones de derecho público (obra, servicios, gasto social, etc.) ante la sociedad y en su caso mantener sus finanzas públicas sanas; de no lograr un equilibrio presupuestal, la autoridad hacendaria acude al servicio de la deuda pública para solventar el faltante financiero generando lo que se conoce como déficit público presupuestario.

Un justificante adicional para el planteamiento del presente estudio radica en la necesidad de proponer una Propuesta de Régimen Fiscal acorde a las necesidades y características actuales del país y no sólo modificar año con año las lagunas fiscales o efectuar adecuaciones parciales que demanda el entorno económico que vive la nación.

10.3 HIPÓTESIS Y LAS VARIABLES EN LA HIPÓTESIS

En este trabajo se planteó primeramente una hipótesis denominada “Técnico-Estadística”, la cuál plantea que los ingresos tributarios presentarán un incremento en la medida en que la proporción de los impuestos indirectos sea superior a la de los impuestos directos. Por otro lado la hipótesis “Socio-Administrativa” determinó, mediante el adecuado instrumento de medición, la viabilidad de la aplicación de un Modelo de Régimen Fiscal con preponderancia de impuestos indirectos.

La hipótesis Técnico-Estadística: **“la experiencia histórica en el caso de México es indicativa de que un aumento en la proporción de Impuestos Indirectos con respecto a la proporción de los Impuestos Directos en relación al total de ingresos tributarios, permite aumentar la recaudación por Ingresos Tributarios como porcentaje del Producto Interno Bruto.”**

Variable Independiente (x)	<u>% de Imp. Indirectos</u>
	% de Imp. Directos
Variable Dependiente (y)	<u>% de Ing. Tributarios</u>
	PIB

Por su parte, la hipótesis Socio-Administrativa se expone en los términos siguientes: **“El establecimiento en México de un Régimen Fiscal conformado por una estructura jurídico – fiscal en la que la proporción de Impuestos Indirectos sea mayor a la de Impuestos Directos es jurídica y prácticamente viable.”**

Variable Dependiente. La viabilidad y factibilidad jurídica del establecimiento del Régimen Fiscal.

Variable Independiente. El establecimiento en México de un Régimen Fiscal conformado por una estructura jurídico – fiscal en la que la proporción de Impuestos Indirectos sea mayor a la de Impuestos Directos.

En los siguientes temas de este capítulo, se expondrá la metodología utilizada para probar la hipótesis técnico – estadística, así como la hipótesis socio administrativa.

10.4 PRUEBAS DE HIPÓTESIS

En los siguientes apartados se mostrará la metodología que se ha seguido, para probar las hipótesis de investigación mencionadas anteriormente, en primer lugar a través de un análisis de tendencia histórica de la recaudación y la realización de una regresión estadística con esta información; en segundo lugar, se realizaron encuestas aplicadas a expertos para evaluar la viabilidad de aplicación del nuevo Modelo, y se detallaron estadísticamente, los resultados de las mismas.

10.4.1 Comprobación de la hipótesis técnico - estadística

Con el objeto de aprobar o rechazar la afirmación expuesta en la hipótesis técnico-estadística, a continuación se presentarán los resultados que arrojó un análisis de regresión a los datos de recaudación tributaria de los últimos veinticuatro años en México.

El análisis se llevó a cabo de acuerdo a lo siguiente:

1. La recolección de los datos incluyó el acopio de cifras históricas de recaudación tributaria por cada uno de los impuestos y del Producto Interno Bruto (PIB).¹²¹
2. Se agrupó la recaudación de cada uno de los impuestos en directos e indirectos por cada uno de los años y se obtuvo la proporción que representaban ambos de la recaudación total.

¹²¹ *La Economía Mexicana en Cifras*. (1968) (1976) (1988) (1995). México: INEGI

3. De acuerdo a los datos del PIB, se calculó la proporción del total de ingresos tributarios respecto a este indicador por cada uno de los años.
4. Para efectos de este trabajo se consideró tomar con referencia principal el período histórico que comprende a los últimos veinticuatro años, debido a que fue en 1980 cuando se implementó el IVA y se sustituyó al anterior ISIM (Impuesto sobre Ingresos Mercantiles) y otros 17 impuestos al consumo.
5. Se realizó un análisis de regresión y correlación lineal considerando lo siguiente:

% Ingresos Tributarios = f (% impuestos indirectos con
 con respecto a PIB relación a impuestos directos)

$$\frac{\text{IngT}}{\text{PIB}} = x + b \frac{\text{ImpI}}{\text{ImpD}}$$

PIB = Producto Interno Bruto

IngT = Ingresos Tributarios

ImpI = Impuestos Indirectos

ImpD = Impuestos Directos

6. La ecuación obtenida fue la siguiente:

$$y = 6.0584 + 3.7476x$$

$$r^2 = 0.7862$$

$$t = 18.04$$

r^2 = mide el grado de correlación positiva o negativa entre las variables mientras su resultado se aproxime a -1 o 1 . Se considera que una correlación mayor a ± 0.5 indica una correlación considerable entre las variables. El resultado arrojado fue de 0.7862 , lo que indica que existe una correlación positiva considerable entre las dos variables (IngT/PIB e ImpI/ImpD) de la función expuesta anteriormente.

t = estima la significancia estadística en base a determinado número de simulaciones elaboradas a partir de la muestra. Se representa con la inicial t = student). De acuerdo al criterio presentado en la Tabla 10.1, se puede observar

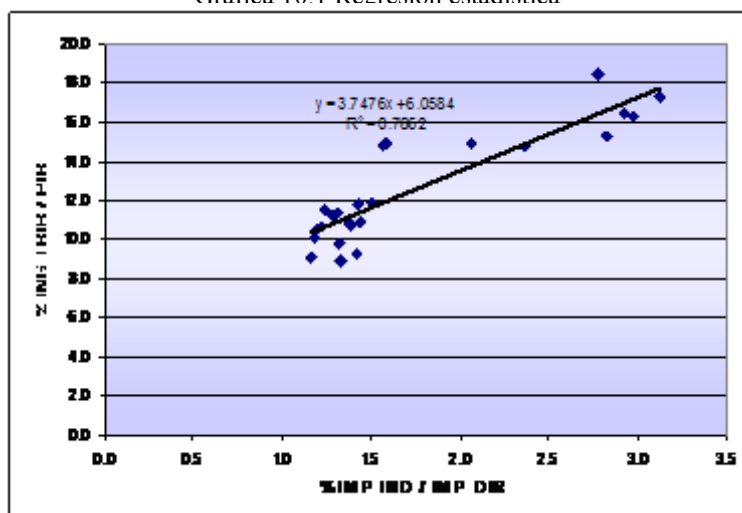
que el resultado de $18.04 > 3.1$ muestra que existe un nivel “altamente significativo” de la función $y = 6.0584 + 3.7476x$

Tabla 10.1 Criterios para evaluar la significancia estadística

Rangos de valoración	Valores de significancia (α)	Valoración de significancia estadística
$t > 3.1$	0.001	Altamente significativo
$t > 2.33$ y $t < 3.1$	0.01	Considerablemente significativo
$t > 1.68$ y $t < 2.33$	0.05	Significativo
$t < 1.68$	Superior a 0.05	No significativo

7. La gráfica de la función es la siguiente:

Gráfica 10.1 Regresión estadística



La conclusión que se obtiene para el estudio realizado a la hipótesis técnico-estadística, es que tomando como base el período que abarca los últimos veinticuatro años en nuestro país, se confirma que al aumentar la proporción de Impuestos Indirectos sobre la proporción de los Directos como porcentaje del total de Ingresos Tributarios, se incrementaría el porcentaje de recaudación por Ingresos Tributarios en relación con el PIB.

10.4.2 Comprobación de la hipótesis socio - administrativa

Con la finalidad de probar la viabilidad y factibilidad en la aplicación de la Propuesta de Régimen Fiscal con preeminencia de impuestos indirectos, éste fue sometido a una evaluación por parte de especialistas cuyo desempeño profesional se encuentra

directamente relacionado con la creación y aplicación de las políticas tributarias; esta evaluación se llevó a cabo a través de encuestas.

Es importante hacer notar la consideración de que los especialistas de las diferentes áreas a los que se les presentó la Propuesta, conocen y utilizan las leyes en la totalidad de su ámbito de validez, por lo que el conocimiento que poseen acerca del tema es general y de aplicación nacional.

En adelante se explicará la metodología utilizada para la delimitación del universo y la selección de la muestra utilizada para efectuar la prueba de la hipótesis socio – administrativa.

El universo potencial determinado para aplicar la encuesta se encuentra conformado por especialistas y/o funcionarios públicos encargados de la creación y aplicación de las políticas tributarias, siendo éstos:

Tabla 10.2 Determinación del universo para la muestra

Área del Especialista	Cantidad de personas
Funcionarios de la Oficina de Políticas Públicas de la Presidencia de la República	47
Funcionarios de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	38
Funcionarios encargados del análisis y aplicación de las políticas tributarias en las entidades federativas	72
TOTAL DEL UNIVERSO	157

Considerando el universo planteado en el punto anterior, se realizó el cálculo del tamaño de la muestra de acuerdo al muestreo sin reemplazo, es decir, aquel que no devuelve los elementos seleccionados del universo hasta que no se hallan extraídos todos los elementos del mismo que conforman la muestra.

En adición a lo anterior se realizó un muestreo simple por el total de especialistas que conforman el universo, considerando un error (e) de 0.05 y un nivel de confianza (p) del 95%.

El cálculo del tamaño de la muestra se realizó de acuerdo a lo siguiente:

Universo (N) = 157 especialistas

n = tamaño de la muestra

$$n = \frac{NPQ}{(N(e/z)^2 + PQ)}$$

Dónde:

P = Porcentaje del evento de interés (94%)

Q = Complemento al 100% (6%)

e = Error tolerable en porcentaje estimado (5%)

Confianza = 90%

Tamaño de la muestra promedio = 35

Aun después de determinar el tamaño de la muestra y en virtud de la dificultad para conseguir respuesta a la encuesta de investigación, se envió el cuestionario al total de funcionarios que conforman el universo.

La encuesta de investigación fue enviada por correo electrónico a expertos, anexando una descripción breve de la Propuesta, una presentación del mismo y la dirección de la página en internet creada especialmente para consulta de los datos específicos de la Propuesta.

La Encuesta se conformó por 13 preguntas. Las respuestas tienen cinco opciones de elección y las últimas cuatro preguntas fueron establecidas de manera que el entrevistado pudiera ofrecer una respuesta abierta en cuanto a su opinión respecto a la Propuesta.

La aplicación de la encuesta se realizó de acuerdo a lo siguiente:

1. Se envió por correo electrónico una presentación breve de la Propuesta de Régimen Fiscal.

2. Asimismo se anexó el documento con la encuesta y la página en internet del trabajo (http://mx.geocities.com/juan_paura), para una consulta más amplia del mismo.
3. El nivel de respuesta de las primeras 9 preguntas se estableció en base a una ponderación de acuerdo a lo siguiente: 1 (Totalmente de acuerdo), 2 (De acuerdo), 3 (Neutro), 4 (Desacuerdo) y 5 (Totalmente en desacuerdo). Las restantes 4 preguntas se establecieron en base a respuestas abiertas.
4. Las respuestas fueron recibidas en el correo electrónico establecido para el trabajo: juan_paura@yahoo.com.mx
5. Los resultados de las encuestas fueron codificados en el programa estadístico SPSS para obtener conclusiones de la investigación.
6. Se formularon distribuciones y tablas de frecuencias para cada una de las preguntas, las cuales se expondrán detalladamente un poco más adelante dentro de este capítulo.
7. Se aplicaron los estadísticos básicos a las respuestas correspondientes a la media, mediana y moda del total de datos.
8. Se realizó el estudio de los resultados mediante la elaboración de gráficas, lo anterior a efecto de evaluar la tendencia positiva o negativa en cuanto a la opinión de los expertos respecto a la viabilidad de aplicación de la Propuesta.
9. Se obtuvieron las conclusiones y se confirmó la hipótesis socio-administrativa.

10.5 RECOLECCIÓN Y ANÁLISIS DE LOS DATOS

Como se mencionó anteriormente, los resultados de las encuestas enviadas por correo electrónico fueron recibidas por el mismo medio. Del universo total, se recibieron 38 encuestas, lo que de acuerdo a la muestra estimada, cumple con el requisito en cuanto al

tamaño de la misma. Para el análisis de las respuestas, se utilizó con el software estadístico SPSS y se realizaron tablas e histogramas de frecuencias por cada una de las preguntas.

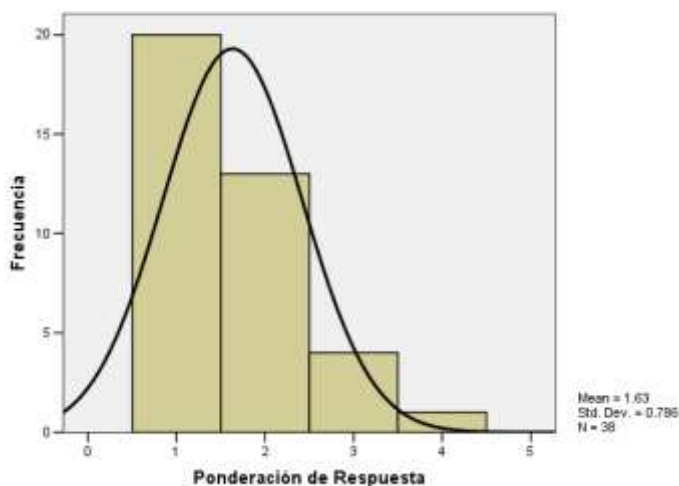
10.6 RESULTADOS DE LA PRUEBA DE VIABILIDAD Y FACTIBILIDAD

Las respuestas fueron codificadas en tablas de frecuencias, observándose los resultados en cada una de las preguntas, de la siguiente manera:

Pregunta 1. ¿Qué tan de acuerdo estaría usted en que la reducción presentada en la tasa del Impuesto sobre la Renta de un 30% a un 25%, tendría como resultado de acuerdo al panorama internacional presentado, una mayor capacidad de consumo; así como el fomento del ahorro y la inversión?

Figura 10.1 Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 1

	Respuesta	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente de acuerdo	20	52.6	52.6	52.6
	De acuerdo	13	34.2	34.2	86.8
	Neutro	4	10.5	10.5	97.4
	Desacuerdo	1	2.6	2.6	100.0
	Total	38	100.0	100.0	



Como puede observarse anteriormente, 20 de los encuestados (52,6%) se encuentra totalmente de acuerdo con la propuesta de disminuir la tasa del ISR, un 34.2% muestra que está de acuerdo. Un 10.5% establece una posición neutral y sólo 1 de los encuestados responde que se encuentra en desacuerdo con la propuesta.

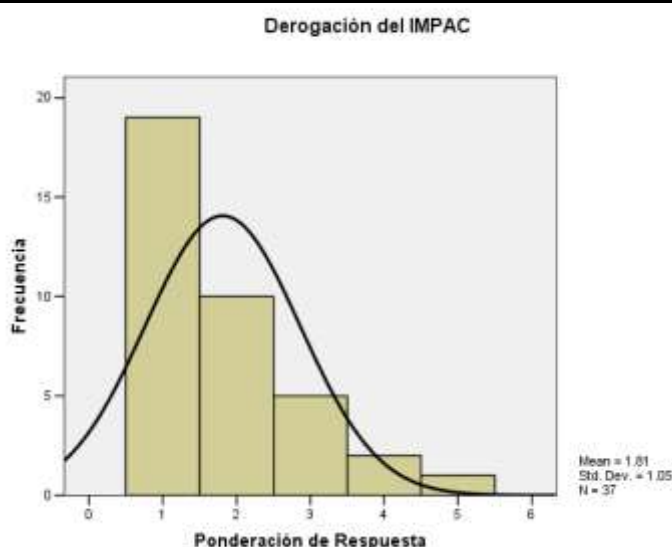
La media en las respuestas a este cuestionamiento se ubica en 1.63, lo que representa que la mayoría de los encuestados contestaron entre las respuestas 1 y 2 a esta pregunta.

La aceptación de esta parte de la propuesta se debe en gran medida al beneficio económico que tendrían los contribuyentes al disminuir su carga tributaria. Considero que esta propuesta no tendría problemas políticos ni sociales en el caso de su implementación.

Pregunta 2. En relación al Impuesto al Activo, ¿qué tan viable considera la derogación de este impuesto en relación a los antecedentes presentados en lo que se refiere a jurisprudencias que indican inequidad, a la reducción en su recaudación debido a que la inflación se ha mantenido estable y que las empresas ya no presentan pérdidas fiscales; así como que la recaudación de este impuesto ha disminuido en los últimos años?

Figura 10.2 Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 2

Derogación del IMPAC					
Respuesta		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente de acuerdo	19	50.0	51.4	51.4
	De acuerdo	10	26.3	27.0	78.4
	Neutro	5	13.2	13.5	91.9
	Desacuerdo	2	5.3	5.4	97.3
	Totalmente en desacuerdo	1	2.6	2.7	100.0
	Total	37	97.4	100.0	
Perdidos	No contestó	1	2.6		
Total		38	100.0		



Como se puede observar, 19 de los encuestados (50%) se encuentra totalmente de acuerdo con la propuesta de derogar el IMPAC, un 26.3% muestra que está de acuerdo. Un 13.2% establece una posición neutral, 5.3% se encuentra en desacuerdo y sólo 1 de los

encuestados responde que se encuentra en desacuerdo con la propuesta. En relación a las personas que se muestran en desacuerdo y en total desacuerdo, considero que su respuesta se debe a que mantienen la posición de que este ISR tiene significancia debido a que es pagado por aquellos contribuyentes que presentan pérdidas fiscales y no pagan ISR.

La media en las respuestas a este cuestionamiento se ubica en 1.81, lo que representa que las respuestas tienden a ubicarse más cercanas al número 2 (De acuerdo).

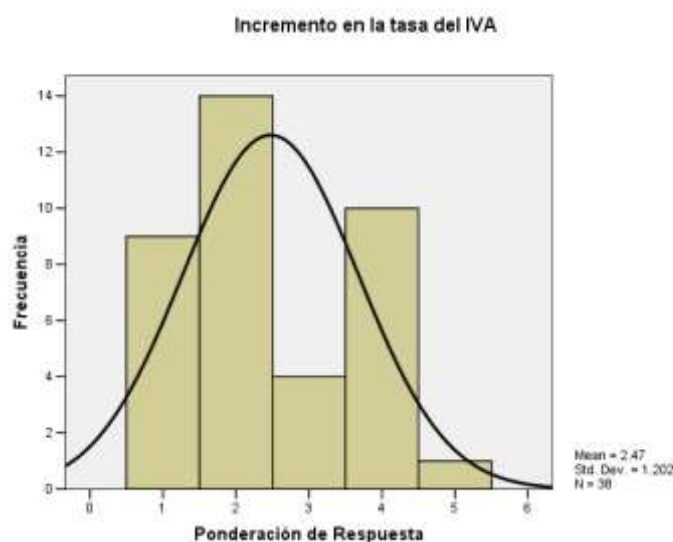
Considero que la aceptación de esta propuesta se debe a los constantes problemas que ha tenido la aplicación de este impuesto, tales como:

- ✓ Transgrede el principio de equidad tributaria.
- ✓ Ha habido un decremento en la recaudación de este impuesto en los últimos cinco años.
- ✓ Representa solamente el 0.2% del PIB, la pérdida se compensa con incremento en la recaudación de los otros impuestos.

Pregunta 3. Si bien el incremento en la tasa del IVA implica un efecto regresivo que afecta en el corto plazo el consumo de las personas de menores ingresos, implica por otro lado un beneficio porque aumenta con facilidad y significativamente la recaudación, lo que a su vez permite: mejorar las finanzas, realizar más obras para el desarrollo económico y social, mejorar la tasa de crecimiento de la economía; así como en el mediano plazo aumentar el nivel de ingresos promedio de la población. ¿Qué piensa usted de este planteamiento?

Figura 10.3 Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 3
Incremento en la tasa del IVA

Respuesta		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente de acuerdo	9	23.7	23.7	23.7
	De acuerdo	14	36.8	36.8	60.5
	Neutro	4	10.5	10.5	71.1
	Desacuerdo	10	26.3	26.3	97.4
	Totalmente en desacuerdo	1	2.6	2.6	100.0
	Total	38	100.0	100.0	



En relación a la propuesta de incrementar la tasa del IVA, 23.7% de los encuestados (9 respuestas) se encuentra totalmente de acuerdo, presentándose un mayor porcentaje de opiniones en relación a que se encuentran de acuerdo (14 respuestas, 36.8%). Un 10.5% establece una posición neutral; sin embargo, la segunda respuesta con mayor cantidad de frecuencias son aquellos que se encuentran en desacuerdo con la propuesta (10 respuestas, 26.3%) y 1 respuesta en total desacuerdo.

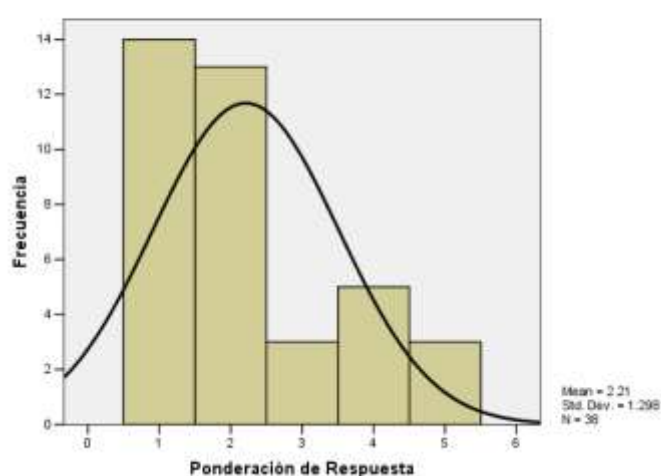
La media en las respuestas a este cuestionamiento se ubica en 2.47, lo que representa que las respuestas tienden a ubicarse entre las respuestas 2 y 3.

Considero que las respuestas que se encuentran en desacuerdo con la propuesta, se deben a que un incremento en la tasa de IVA afecta en mayor proporción a las personas con más bajos ingresos, es decir, al efecto regresivo de este impuesto. Sin embargo, pienso que esto se solucionaría si se convence a la población de que el incremento que se daría para aumentar el gasto social el grado de infraestructura, propiciando así un mayor desarrollo y mayores ingresos a futuro.

Pregunta 4. A fin de evitar la evasión fiscal y obligar a todos los productores de bienes y servicios a facturar, es indispensable implementar una tasa del IVA a alimentos en general (propuesta 6% - 10%) conservando las exenciones. ¿Qué piensa usted de este planteamiento?

Figura 10.4 Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 4

Implementación del IVA en alimentos					
Respuesta		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente de acuerdo	14	36.8	36.8	36.8
	De acuerdo	13	34.2	34.2	71.1
	Neutro	3	7.9	7.9	78.9
	Desacuerdo	5	13.2	13.2	92.1
	Totalmente en desacuerdo	3	7.9	7.9	100.0
Total		38	100.0	100.0	



Como puede observarse en la tabla presentada anteriormente, 14 respuestas (36.8%) establecieron que se encuentran totalmente de acuerdo con la propuesta de implementar una tasa de IVA en alimentos, 13 encuestados (34.2%) respondieron que están de acuerdo con la propuesta. Las dos respuestas anteriores suman en conjunto un 71% del total de encuestas respondidas. El 13.2% (5 respuestas) se manifestó en desacuerdo con la propuesta.

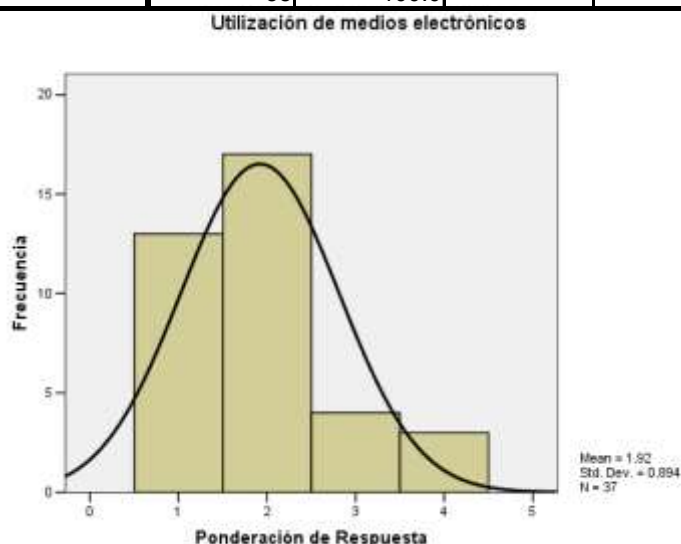
La media en las respuestas a este cuestionamiento se ubica en 2.21, lo que representa que las respuestas tienden hacia la respuesta número 2 (De acuerdo).

Considero que estableciendo claramente una canasta básica de alimentos que se encuentre exenta del IVA, esta propuesta puede funcionar de acuerdo a los expertos; es importante mencionar que en los años de 1983 a 1995 se aplicó una tasa del 6% a alimentos y medicinas. (Ver anexo 4)

Pregunta. 5. ¿En qué medida considera usted que fomentar una mayor utilización de los medios electrónicos para el pago de los impuestos contribuirá a disminuir la elusión fiscal?

Figura 10.5 Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 5

Utilización de medios electrónicos					
Respuesta		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente de acuerdo	13	34.2	35.1	35.1
	De acuerdo	17	44.7	45.9	81.1
	Neutro	4	10.5	10.8	91.9
	Desacuerdo	3	7.9	8.1	100.0
	Total	37	97.4	100.0	
Perdidos	No contestó	1	2.6		
Total		38	100.0		



Considerando la tabla expuesta anteriormente, se puede observar que 30 (78.9%) de los encuestados manifestaron entre totalmente de acuerdo y de acuerdo en que con la propuesta de incrementar el uso de los medios electrónicos para el pago de impuestos se disminuirá una parte de la elusión fiscal en el país. Un 10.5% se manifestó una posición neutra y un 7.9% se encuentra en desacuerdo con el planteamiento.

La media en las respuestas a este cuestionamiento se ubica en 1.92, lo que representa que las respuestas tienden hacia la respuesta número 2 (De acuerdo).

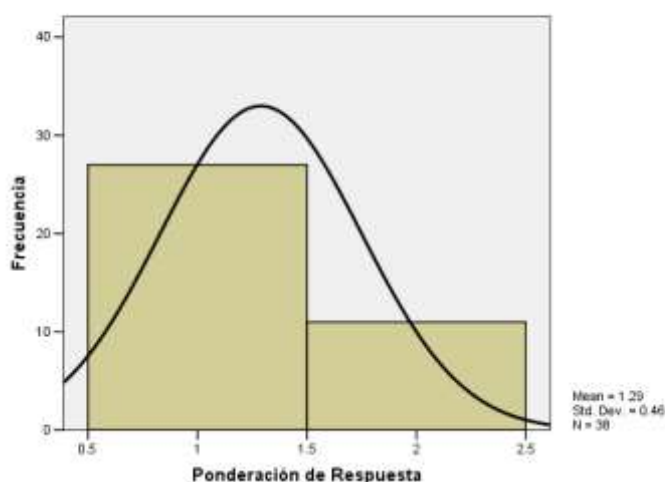
Considero que para incrementar el uso de medios electrónicos se requiere de una campaña de concientización y accesibilidad a los medios electrónicos vía créditos o uso en lugares públicos y principalmente de asistencia al contribuyente, que coadyuve a que

mediante este medio una mayor cantidad de contribuyentes realicen sus pagos y se disminuya gradualmente la elusión fiscal.

Pregunta 6. ¿Cuál es su posición en cuanto a que simplificar y precisar las disposiciones fiscales contribuirá a disminuir la evasión fiscal?

Figura 10.6 Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 6

Simplificación de disposiciones fiscales					
Respuesta		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente de acuerdo	27	71.1	71.1	71.1
	De acuerdo	11	28.9	28.9	100.0
	Total	38	100.0	100.0	



La falta de precisión en los ordenamientos fiscales y las lagunas en los mismos, ha sido constantemente un escalafón a la elusión y evasión fiscal. En base a lo anterior, la totalidad de los expertos encuestados manifestó estar entre totalmente de acuerdo y de acuerdo con la premisa de que la simplificación y precisión en las disposiciones fiscales, contribuirá a disminuir tanto la elusión como la evasión fiscal. Un 71.1% (27 encuestados) contestó estar totalmente de acuerdo y un 28.9% (11 encuestados) respondió estar de acuerdo con la propuesta.

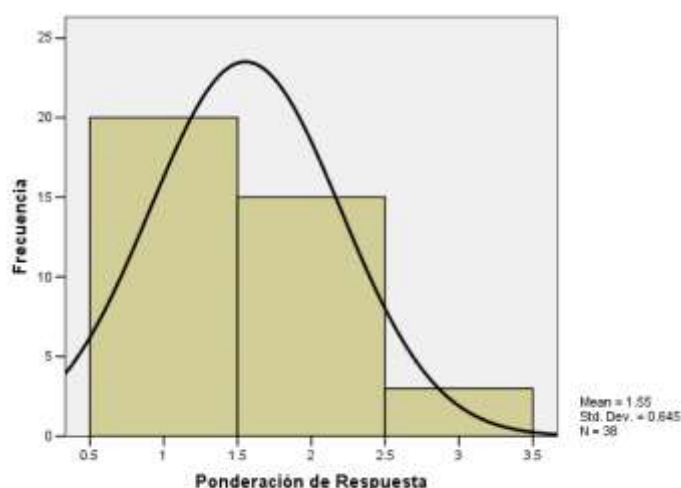
La media en las respuestas a este cuestionamiento se ubica en 1.29, lo que indica que las respuestas tienden a ubicarse en el número 1 (totalmente de acuerdo).

Considero que esta propuesta en conjunto con las cuatro que se muestran a continuación, contribuirán a disminuir gradualmente la evasión y elusión fiscal en el país.

Pregunta 7. Fomentar una cultura de civismo fiscal en las escuelas de nivel básico e intermedio en relación al pago oportuno y voluntario de los impuestos será de utilidad para disminuir la evasión y elusión fiscal, ¿qué piensa usted de este planteamiento?

Figura 10.7 Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 7

Civismo y Cultura Fiscal					
Respuesta		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente de acuerdo	20	52.6	52.6	52.6
	De acuerdo	15	39.5	39.5	92.1
	Neutro	3	7.9	7.9	100.0
Total		38	100.0	100.0	



Como se puede observar, 35 de las 38 respuestas se ubican en la posición de estar entre totalmente de acuerdo (52.6%) y de acuerdo (39.5%) con la premisa de esta pregunta y sólo un 7.9% manifestó una posición neutra respecto al planteamiento.

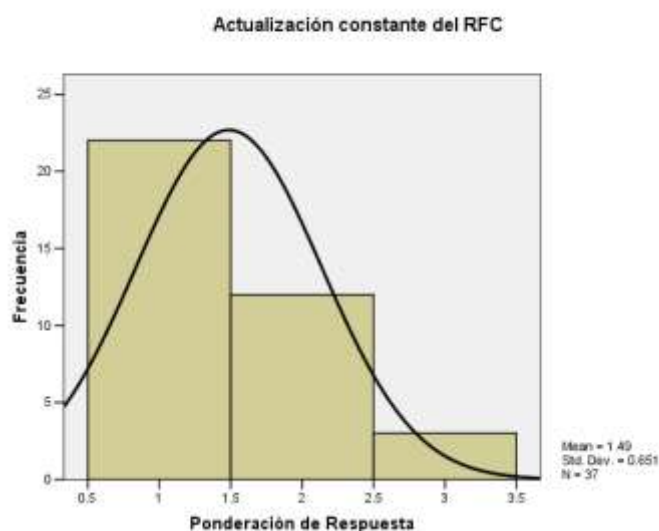
La media en las respuestas a este cuestionamiento se ubica en 1.55, lo que indica que las respuestas varían entre la ponderación de 1 y 2, como puede observarse en la gráfica.

La SHCP ha dado una atención en los últimos tres años a incrementar el civismo y la cultura fiscal en nuestro país, llevando a cabo programas en algunas escuelas de educación básica, pero principalmente en los niveles medio superior y superior. Por lo que considero que continuar con estos programas, aunado a la reforma propuesta, incrementará gradualmente los ingresos tributarios en nuestro país.

Pregunta 8. ¿En qué medida piensa usted que llevar a cabo un programa de ampliación y actualización continua de la base del Registro Federal de Contribuyentes contribuirá a disminuir la evasión fiscal?

Figura 10.8 Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 8

Actualización constante del RFC					
Respuesta		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente de acuerdo	22	57.9	59.5	59.5
	De acuerdo	12	31.6	32.4	91.9
	Neutro	3	7.9	8.1	100.0
	Total	37	97.4	100.0	
Perdidos	No contestó	1	2.6		
Total		38	100.0		



En relación a la tabla presentada anteriormente, puede observarse que un 57.9% (22 respuestas) establece estar totalmente de acuerdo con el planteamiento expresado en esta pregunta, un 31.6% (12 respuestas) contestó estar de acuerdo y un 7.9% manifestó una posición neutral al respecto.

La media en las respuestas a este cuestionamiento se ubica en 1.49, lo que indica que las respuestas varían entre la ponderación de 1 y 2.

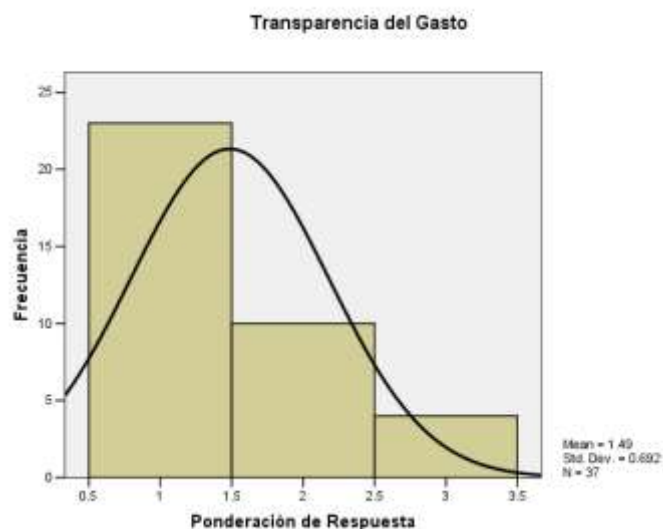
Para el año 2005 la SHCP estableció un Programa de Actualización del Registro (PAR), sin embargo por falta de presupuesto se canceló el seguimiento del mismo este año. Se considera que es de importancia retomar el programa para llevarlo a cabo constantemente

y así contribuir a disminuir la evasión fiscal por parte de aquellos contribuyentes que no se encuentran inscritos al RFC.

Pregunta 9. ¿En qué medida considera que transparentando aún más el ejercicio del gasto con recursos fiscales, se reduciría la elusión y por lo tanto se incrementarían estos recursos?

Figura 10.9 Tabla de frecuencias e histograma de la pregunta 9

Transparencia del Gasto					
Respuesta		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente de acuerdo	23	60.5	62.2	62.2
	De acuerdo	10	26.3	27.0	89.2
	Neutro	4	10.5	10.8	100.0
	Total	37	97.4	100.0	
Perdidos	No contestó	1	2.6		
Total		38	100.0		



Del total de encuestas respondidas, el 86.8% del total manifestó estar entre totalmente de acuerdo (23 respuestas) y de acuerdo (10 respuestas) con el planteamiento de que la elusión se reduciría si se transparenta en mayor medida el ejercicio del gasto. Un 10.5% (4 respuestas) expresó una posición neutral en cuanto a la pregunta.

La media en las respuestas a este cuestionamiento se ubica en 1.49, lo que indica que las respuestas varían entre la ponderación de 1 y 2.

Aun y cuando existen esfuerzos por hacer cada vez más transparente el ejercicio del gasto, se considera que aumentaría la transparencia si se especifican los gastos que se realizan con el ingreso equivalente a la recaudación tributaria, especialmente del IVA e ISR.

Pregunta 10. En relación a su experiencia en la materia, ¿cuáles serían 3 medidas de importancia que usted consideraría necesarias para que el planteamiento de la propuesta sea considerada como viable por los técnicos de políticas públicas; así como por funcionarios y políticos?

Los expertos consideran que algunas acciones que tendrán que realizarse para evaluar la efectividad de la Propuestas son, en orden de importancia, las siguientes:

- ✓ Realizar estimaciones numéricas del impacto recaudatorio.
- ✓ Realizar una simplificación administrativa y de las disposiciones legales.
- ✓ Llevar a cabo consensos entre todos los actores políticos.
- ✓ Elaborar una encuesta de opinión entre líderes.
- ✓ Llevar a cabo un programa de actualización y depuración del RFC.
- ✓ Que la aplicación de la propuesta no conlleve a un desembolso de gastos administrativos adicional.
- ✓ Mejorar el ejercicio del gasto y una mayor transparencia del mismo.

Dos propuestas que no se repitieron en las respuestas, pero que son importantes considerar para el estudio de la viabilidad del Régimen Fiscal son:

- ✓ Respaldo la propuesta por grupos importantes de interés del país.
- ✓ Clarificar el mecanismo vía gasto público por el que se beneficiaría a personas de bajos ingresos por el incremento en la tasa del IVA.

Asimismo, algunas respuestas en las que se manifiesta cierta inconformidad con el proyecto son:

- ✓ No es necesario incrementar la tasa de IVA, sino eliminar exenciones y tasa 0%.
- ✓ Analizar el efecto regresivo del IVA en las personas con menor ingreso.

Pregunta 11. Establezca 3 sugerencias para vender el proyecto tanto a los técnicos y expertos en políticas públicas como a los funcionarios y políticos.

Las sugerencias con mayor número de respuestas otorgadas por los expertos fiscales, fueron las siguientes:

- ✓ Validar el proyecto por expertos en la materia, así como por universidades.
- ✓ Realizar en conjunto un esfuerzo para lograr una mayor transparencia y rendición de cuentas.
- ✓ Llevar a cabo comparativos con otros países donde se haya implementado con éxito un sistema fiscal parecido al que se propone.
- ✓ Diseñar un esquema de redistribución hacia la población de bajos ingresos para mitigar el efecto regresivo del IVA.
- ✓ Realizar reuniones con diputados federales y senadores.

Entre algunas otras sugerencias establecidas por los expertos, pueden considerarse:

- ✓ Determinar los impactos positivos y negativos de la Propuesta, así como las medidas para mitigar estos últimos.
- ✓ Estimar el beneficio que obtendrían las entidades federativas y municipios con la Propuesta.
- ✓ Generar mayorías en la Cámara de Diputados para repartir el costo político.
- ✓ Establecer un panorama económico de continuar con el mismo Régimen Fiscal en el país.

Pregunta 12. Mencione 3 grupos sociales u organismos a los que usted considera que tendría que convencerse principalmente para que la reforma pueda ser realizada en el Congreso de la Unión.

La mayor parte de las respuestas coincide en que tendría que convencerse primeramente a los organismos empresariales, organizaciones sindicales y partidos políticos.

Posteriormente a grupos colegiados, diputados y senadores, en menor medida se considera a la ciudadanía en general, gobiernos de los estados, organizaciones campesinas y medios de comunicación.

Asimismo se considera importante realizar consensos con la SHCP, con la Conferencia Nacional de Gobernadores (CONAGO) y la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales (CPFF).

Pregunta 13. ¿Cuál sería el motivo por el que usted consideraría viable o no el Proyecto de un nuevo Régimen Fiscal presentado anteriormente?

Los expertos que consideran viable al proyecto, señalan que podría funcionar si se realizaran las siguientes acciones:

- ✓ Si se llegara a un consenso político.
- ✓ Se transparentara en mayor medida el gasto público.
- ✓ Se realizara una simplificación en las disposiciones fiscales.
- ✓ Si existieran mayores facilidades administrativas.
- ✓ Genera una mayor cantidad de recursos.
- ✓ Si se destina la mayor parte del incremento en la recaudación a la inversión pública.
- ✓ Se disminuyera el costo fiscal.
- ✓ Disminuyera efectivamente la evasión y elusión fiscal.

Los motivos por los que algunos consideran no viable la propuesta, son los siguientes:

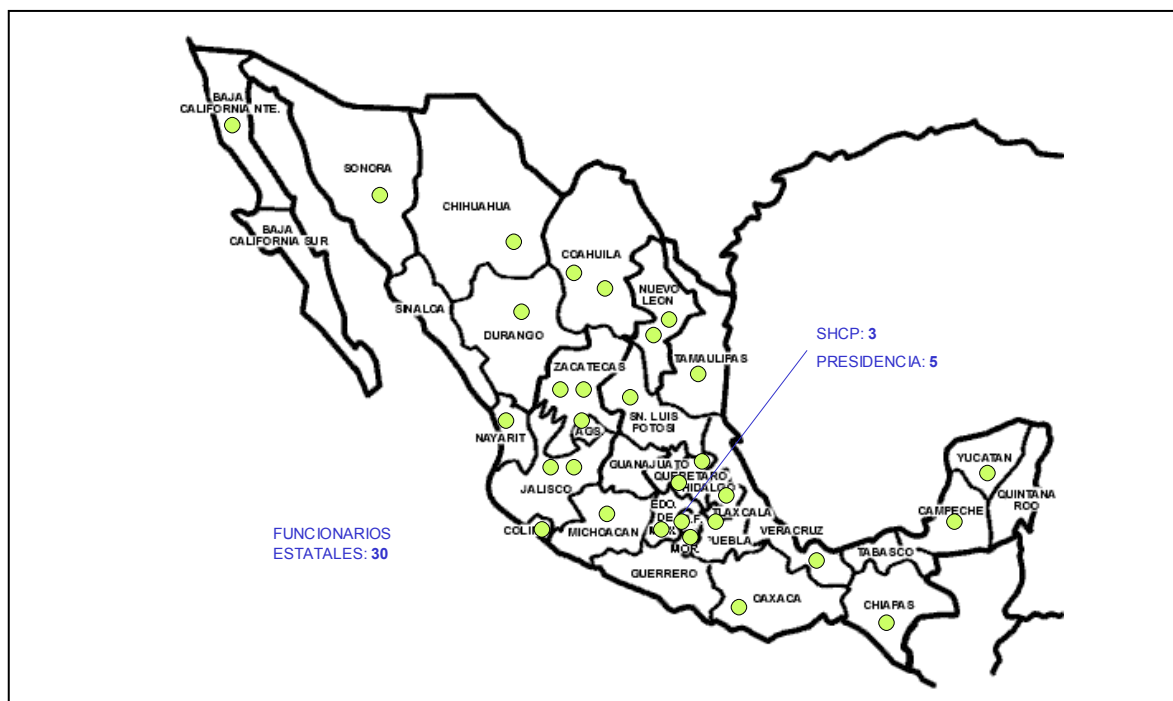
- ✓ Se considera que una mejor tasa impositiva, acompañada de simplificación y aplicación generalizada del IVA es una mejor opción.
- ✓ Porque el IVA es un gravamen regresivo, el 10% más pobre paga el 11.4% de su ingreso y el 10% más rico, el 6.5% del ingreso.
- ✓ Se necesita de una reforma electoral previa.
- ✓ Por cuestiones políticas.
- ✓ Se necesita una revisión al proceso de fiscalización.

Por lo que pudo observarse, se puede concluir que aún y cuando las respuestas indican cierta afinidad con el proyecto y una opinión positiva en relación a que puede funcionar si se realizan los estudios adecuados, no se puede dejar de considerar que principalmente la reforma al IVA es la que puede tener una mayor dificultad, tanto política como social.

En las respuestas obtenidas en las preguntas abiertas, se menciona en repetidas ocasiones el efecto regresivo del IVA en las personas con menores ingresos, por lo que es indispensable continuar realizando estudios relativos a como plantear acciones compensatorias de manera simultánea. Asimismo, se considera importante la alternativa de que la Propuesta sea evaluada por expertos de grupos colegiados y de universidades.

Por último, es importante considerar que las respuestas obtenidas fueron de funcionarios especialistas en políticas públicas distribuidos en prácticamente todo el territorio nacional. Lo anterior puede observarse en el siguiente mapeo. En el anexo 6 se podrá encontrar el listado con los nombres de los funcionarios que respondieron, así como el puesto público que ocupan.

Figura 10.10 Mapeo de encuestas respondidas



CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En este capítulo fue establecida la metodología utilizada para el desarrollo de la investigación realizada. Primeramente se estableció el planteamiento del problema y los objetivos propuestos, se mostraron las dos hipótesis planteadas y posteriormente se mostró el desarrollo de las pruebas con las que fueron confirmadas.

La confirmación de la hipótesis técnico – estadística se llevó a cabo por el resultado de la prueba histórica a través de la regresión estadística, en la que los estadísticos utilizados y la tendencia de la gráfica muestran que si existe una mayor proporción de impuestos indirectos sobre los directos, los ingresos tributarios en relación al PIB también se incrementarán.

La segunda hipótesis fue puesta a prueba a través de una encuesta donde se cuestionó a especialistas fiscales encargados de la creación y aplicación de las políticas públicas en México, sobre su opinión respecto de la Propuesta de Régimen Fiscal. Finalmente, los resultados de esta prueba se analizaron mediante tablas de frecuencias e histogramas por cada una de las preguntas y posteriormente se revisaron las observaciones hechas por los especialistas en relación a la viabilidad o no en la aplicación de la Propuesta.

CAPÍTULO 11. PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL

INTRODUCCIÓN AL CAPÍTULO

El principal justificante de la realización de esta Propuesta es la importancia que representa un manejo adecuado de los recursos públicos para toda organización pública, en este caso el Estado, en virtud que es a través de lo que se recauda como se soporta el gasto público, por lo que en la medida en que mayor sea la recaudación, el ente administrativo estará en posibilidad de cumplir con sus funciones de derecho público (obra, servicios, gasto social, etc.) ante la sociedad y en su caso mantener sanas las finanzas públicas, derivado de que al no lograr un equilibrio presupuestal acude al servicio de la deuda pública. En este sentido se plantea la necesidad de presentar un Sistema Fiscal acorde a las necesidades del país de incrementar los ingresos fiscales y no sólo modificar año con año las lagunas fiscales o adecuaciones a las mismas.

El presente Capítulo se expone nuestra Propuesta de Reforma al Sistema Fiscal, la cual fue evaluada por el grupo de experto de acuerdo a la muestra con la que se trabajó la hipótesis socio – administrativa de esta investigación y a la encuesta aplicada.

11.1 FORMULACIÓN DEL ANTEPROYECTO

La propuesta denominada “Propuesta de un Régimen Fiscal con preeminencia de impuestos indirectos y la consecuente desgravación de los impuestos directos a través de una política tributaria”, surge como una posible solución ante la necesidad de la federación de incrementar los recursos tributarios. En este modelo se propone principalmente el incremento en las tasas generales del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; asimismo, la reducción de la tasa del Impuesto sobre la Renta y la derogación del Impuesto al Activo.

11.1.1 Análisis de cambios y reformas a las leyes de los principales impuestos directos e indirectos

En la implantación de una reforma a una o varias leyes fiscales, resulta de especial importancia el análisis de las últimas reformas que se han aprobado a las mismas. A estas nos referiremos en adelante.

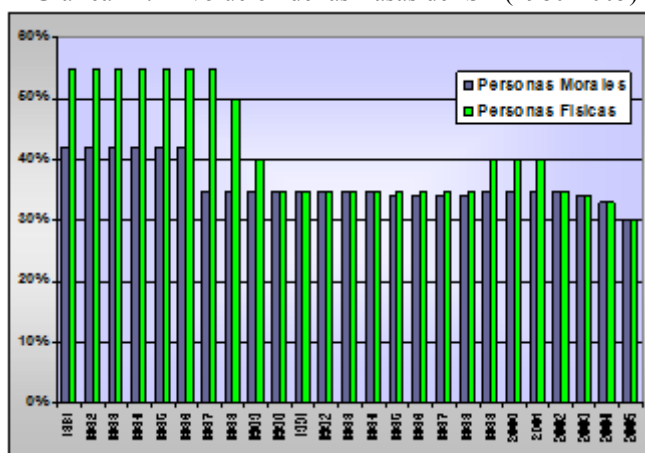
11.1.1.1 Impuesto sobre la Renta

El Impuesto sobre la Renta (ISR) es la contribución que grava todos los ingresos cualquiera que sea la procedencia de los mismos, de las personas físicas y morales, residentes en el extranjero con base fija en el país y residentes con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Para el ejercicio fiscal 2005 se estima recaudar por este impuesto la cantidad de 375 mil 833.3 millones de pesos, cifra que representa un 43.46% de los ingresos tributarios y un 20.67% de los ingresos totales del Gobierno Federal.

En la siguiente gráfica se muestra la evolución de las tasas máximas de ISR en el período de 1980-2005, que como puede observar éstas han ido en decremento gradual en los últimos 25 años.

Gráfica 11.1 Evolución de las Tasas de ISR (1980-2005)



Fuente: Elaboración propia con base en las Leyes del ISR de 1980-2005.

En la siguiente tabla, se muestran los regímenes fiscales aplicables tanto para personas morales, físicas, residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional y los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales.

Tabla 11.1 Regímenes Fiscales del ISR

Regímenes Fiscales	
Para personas morales:	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Régimen General ➤ Régimen de Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras, Uniones de Crédito y de las Sociedades de Inversión de Capitales ➤ Régimen de Consolidación Fiscal ➤ Régimen Simplificado ➤ Régimen de Personas Morales con Fines no Lucrativos
Para personas físicas:	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Salarios y prestación de un servicio personal subordinado ➤ Actividades Empresariales y Profesionales <ul style="list-style-type: none"> • Personas físicas con actividades empresariales y profesionales • Régimen Intermedio de las personas físicas con actividades empresariales • Régimen de Pequeños Contribuyentes ➤ Arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles ➤ Enajenación de Bienes ➤ Adquisición de Bienes ➤ Intereses ➤ Obtención de Premios ➤ Dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales ➤ Demás Ingresos
Residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Sueldos ➤ Pensiones y jubilaciones ➤ Honorarios ➤ Arrendamiento de inmuebles o servicios turísticos ➤ Arrendamiento de bienes muebles ➤ Enajenación de inmuebles ➤ Enajenación de acciones ➤ Dividendos y ganancias distribuidas ➤ Ingresos por intereses ➤ Premios obtenidos en juegos, sorteos, rifas, etc. ➤ Otros ingresos gravables
Territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes. ➤ Empresas multinacionales

FUENTE: Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión

Son personas morales de acuerdo al artículo 25 del Código Civil Federal: la Nación, Estados y Municipios; las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley; las sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a

que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal; las sociedades cooperativas y mutualistas; las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley; y las personas morales extranjeras de naturaleza privada.

En el **régimen general** tributan las personas morales residentes en México y las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento. Para el ejercicio de 2005 la tasa aplicable sobre el excedente de los ingresos del ejercicio menos las deducciones autorizadas es del 30%.

Con respecto al **régimen de instituciones financieras**, a éstas les son aplicables los lineamientos del régimen general, sin embargo tienen la obligación de efectuar retenciones sobre los pagos de intereses que realicen, calculadas a la tasa que establece la Ley de Ingresos en su artículo 23 (para el 2005, ésta es de 0.5%)

Tributan bajo el **régimen de consolidación fiscal**, las sociedades controladoras que sean residentes en México, que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas y aquellas que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades. Este régimen otorga a los grupos de empresas beneficios como: compensar pérdidas de unas empresas con las utilidades de otras del mismo grupo, posibilidad de repartirse dividendos que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, entre otros.

En el **régimen simplificado** tributan las empresas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas; así como aquellas constituidas como empresas integradoras y las cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros. La Ley les otorga la facilidad de no pagar el impuesto por los primeros 20 salarios mínimos generales elevados al año, por cada uno de sus socios o accionistas, siempre que no excedan en su totalidad de 200 veces el salario mínimo elevado al año; asimismo gozarán de la disminución de su impuesto al 46.67% para el año 2005.

Se consideran ingresos por la **prestación de un servicio personal subordinado**, de acuerdo al artículo 110 de la LISR, los salarios y demás prestaciones que deriven de una

relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencias de la terminación laboral; además se asimilan a este concepto las remuneraciones obtenidas por los trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, los rendimientos y anticipos que obtengan miembros de las sociedades cooperativas de producción, los honorarios a miembros de consejos directivos, entre otros.

Los contribuyentes de este régimen calcularán su impuesto anual en los términos del artículo 177 y éste podrá ser disminuido por medio del subsidio del artículo 178 y con el crédito al salario del artículo 116.

El **régimen de actividades empresariales y profesionales** se conforma por las tres secciones mencionadas en la Tabla 12.1, los primeros deberán calcular su impuesto aplicando la tarifa del artículo 177. En la segunda sección (régimen intermedio) se encuentran los contribuyentes cuyos ingresos no excedan de 4 millones de pesos al año y éstos calcularán su impuesto igual que los contribuyentes de la primera sección. En la tercera sección (régimen de pequeños contribuyentes) se encuentran los contribuyentes cuyos ingresos no excedan de 2 millones de pesos al año y aplicarán la tasa del 2% a la diferencia que resulte de disminuir a sus ingresos la cantidad de 42 mil 222 pesos tratándose de enajenación de bienes, o de 12 mil 666 pesos en caso de prestación de servicios.

En el **régimen de arrendamiento** se encuentran aquellas personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles de su propiedad. Calcularán el impuesto en los términos del artículo 177 disminuido con el subsidio del 178. Los contribuyentes que arrienden su inmueble para casa habitación efectuarán pagos trimestrales, los demás efectuarán pagos mensuales; así también, aquellos cuyo ingreso mensual por este concepto no exceda de 10 salarios mínimos del DF elevados al mes, no estarán obligados a presentar pagos provisionales.

Son ingresos por **enajenación de bienes** aquellos provenientes de la transmisión de propiedad, adjudicación, aportación a una sociedad o asociación, las realizadas mediante arrendamiento financiero, a través de fideicomiso, la sesión de derechos que se tenga sobre los bienes, la transmisión de dominio de un bien intangible y la transmisión de derechos de crédito. El impuesto de este régimen se calculará disminuyendo al total de ingresos obtenidos

por la operación, las deducciones autorizadas; dicha ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación, al resultado se le aplicará la tarifa del artículo 177 y el impuesto obtenido se multiplicará por el número de años transcurridos. A partir del año 2003 se establece que las personas físicas que obtienen ingresos por la enajenación de bienes, deberán pagar el 5% de la ganancia obtenida a la entidad federativa; asimismo este impuesto será acreditable contra el impuesto federal.

De acuerdo al **régimen de adquisición de bienes** se considera que los ingresos por éste se obtienen a través de la donación, los tesoros, la adquisición por prescripción; las construcciones, instalaciones o mejoras pertenecientes a bienes inmuebles que se otorguen en arrendamiento y que dichas modificaciones queden en beneficio del propietario. El impuesto se calculará en base a los artículos 177 y 178, así como también deberán cubrir un pago provisional a cuenta del impuesto anual por el monto que resulte de aplicar el 20% sobre el ingreso percibido sin deducción alguna y éste será presentado dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

El **régimen de intereses** establece que las personas físicas acumularán a sus demás ingresos los intereses reales que ganen. El ISR por este concepto será retenido por las instituciones financieras y aquellos contribuyentes que sólo obtengan ingresos por este concepto, no tendrán obligación de presentar declaración anual.

Son ingresos por **obtención de premios** aquellos que deriven de la celebración de loterías, sorteos, rifas, juegos con apuestas y concursos de toda clase. El impuesto se calcula aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio cuando las entidades no graven con un impuesto local los ingresos a que se refiere este régimen, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa será del 21% cuando las entidades apliquen un impuesto local a una tasa que no exceda del 6%.

Los ingresos derivados de **dividendos** son aquellos que provienen de los dividendos financieros, dividendos que provienen de la CUFIN y los dividendos fictos. Los dividendos financieros son aquellos que se determinan de la Cuenta de Aportación de Capital (CUCA), que se compone de las aportaciones contables efectuadas por los accionistas y que pagarán el impuesto cuando el accionista perciba utilidades o reembolsos mayores al que le corresponda según la CUCA. Los dividendos provenientes de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)

no causarán impuesto, pero la persona física deberá acumular el dividendo percibido a sus demás ingresos; así como podrá acreditar el ISR pagado por la persona que distribuyó los dividendos en la proporción de tenencia accionaria. Los dividendos fictos son aquellos que sin ser propiamente dividendos significan un beneficio para el accionista.

Los **residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional** pagarán el impuesto por este establecimiento permanente, si es persona moral tributará en el Título II y si es persona física en el Título IV de la LISR.

Son ingresos gravables aquellos efectuados en **Territorios con regímenes fiscales preferentes (TERRIFIS)**, en el ejercicio que corresponda y en el momento en que se generen. El impuesto se calculará aplicando la tasa del artículo 10, al ingreso gravable, utilidad fiscal o resultado fiscal, según sea el caso.

Las empresas multinacionales para efectos de determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, deberán considerar y confrontar los precios y montos de contraprestaciones que se hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables, aplicando los métodos establecidos en la ley.

11.1.1.2 Impuesto al Valor Agregado

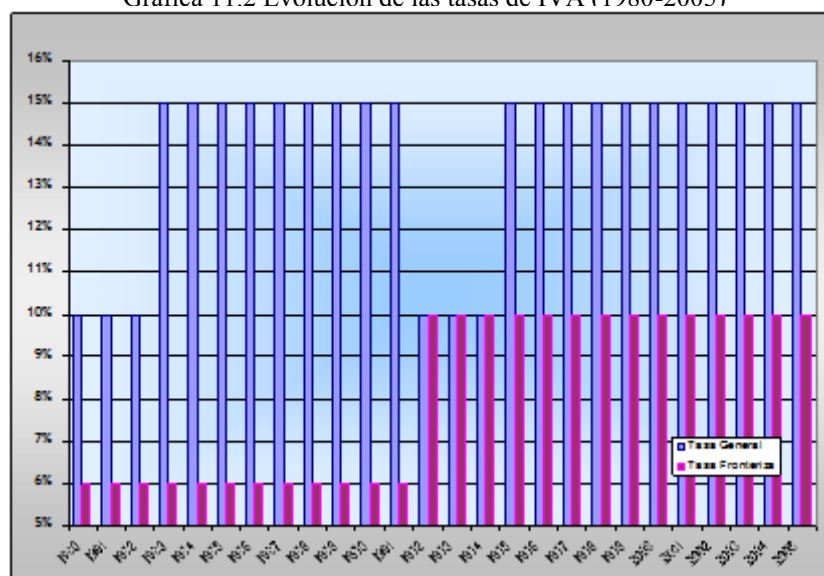
El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto que grava al consumo; repercute sobre los costos de producción y es trasladado a los contribuyentes en el precio final de los productos.

Este impuesto es el segundo en importancia respecto del nivel de ingresos que recauda. Representa de acuerdo a lo estimado para el 2005, un 36.28% de los ingresos tributarios y un 17.25% de los ingresos totales del Gobierno Federal.

El IVA entró en vigor a partir del año de 1980, sustituyendo al ISIM y a otros impuestos especiales, los cuales fueron establecidos en el Capítulo 6 de este documento.

En la Gráfica 11.2 puede observarse el comportamiento que han presentado las tasas de este impuesto desde el año de su creación hasta el año 2005.

Gráfica 11.2 Evolución de las tasas de IVA (1980-2005)



Fuente: Elaboración propia con base en las Leyes del ISR de 1980-2005.

En lo que corresponde al Impuesto al Valor Agregado, se puede observar que las modificaciones a este impuesto han sido de en su mayoría de forma que de fondo, ya que se puede decir, como se muestra en la gráfica anterior que en los últimos 11 años las tasas de IVA se han mantenido estables.

En la siguiente tabla se mostrarán las diferentes tasas vigentes de IVA y a qué actividades aplica cada una de ellas.

Tabla 11.2 Tasas de IVA y su aplicación

TASA	SUJETO	OBJETO
Tasa General del 15%	Personas físicas o morales	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Enajenación de bienes ➤ Prestación de servicios independientes ➤ Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes ➤ Importación de bienes o servicios
Tasa Fronteriza del 10%	Personas físicas o morales	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Actos o actividades por las que se deba pagar impuesto, que se vendan y consuman en la zona o región fronteriza.
Tasa Especial del 0%	Personas físicas o morales	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, las medicinas de patente y productos destinados a la alimentación (excepto bebidas distintas a la leche; jarabes o concentrados para preparar refrescos; caviar, salmón ahumado y angulas; saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios). ➤ Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando su presentación sea en envases menores de diez litros. ➤ Ixtle, palma y lechuguilla. ➤ Tractores y maquinaria agrícola. ➤ Fertilizantes ➤ Invernaderos hidropónicos ➤ Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%. ➤ Libros, periódicos y revistas que editen los propios contribuyentes. ➤ Prestación de servicios independientes a la agroindustria. ➤ La exportación de bienes y servicios.
Régimen Especial Exento	Personas físicas	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Actividades empresariales que únicamente enajenen o presten servicios al público en general, hasta cierto límite de ingresos.
	Personas físicas o morales	<ul style="list-style-type: none"> ➤ <u>Enajenaciones:</u> <ul style="list-style-type: none"> • El suelo y casa habitación. • Libros, periódicos y revistas. • Bienes muebles usados a excepción de los enajenados por empresas. • Billetes de lotería, rifas, sorteos o juegos de azar. • Moneda nacional o extranjera. • Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito. • Lingotes de oro. ➤ <u>Servicios:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Comisiones de créditos hipotecarios. • Servicios de enseñanza y medicina. • Servicios prestados en forma gratuita. • Transporte público terrestre y marítimo internacional. • El aseguramiento agropecuario. • Intereses y operaciones financieras. • Los proporcionados a miembros de asociaciones. • Los de espectáculos públicos y derechos de autor. ➤ <u>Uso o goce temporal de bienes:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Inmuebles para casa habitación. • Fincas agrícolas y ganaderas. • Bienes tangibles de residentes en el extranjero. • Libros, periódicos y revistas. ➤ <u>Importaciones:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Las que no lleguen a consumarse. • Equipajes y menaje de casa, bienes donados, obras de arte, oro y vehículos de gobiernos extranjeros. ➤ <u>Exportaciones:</u> <ul style="list-style-type: none"> • La que tenga carácter de definitiva. • La enajenación de bienes a residentes en el extranjero. • El uso o goce de bienes intangibles en el extranjero. • La transportación nacional. • La enajenación de bienes de empresas PITEX.

FUENTE: Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión

En el anexo 4, se presenta la cronología de 1980-2005 en lo correspondiente a la aplicación de las diferentes tasas del impuesto durante este período, lo que servirá para determinar de forma particular cuáles serían los objetos del impuestos que quedarían afectos a cada una de éstas, así como para precisar las exenciones que quedarán vigentes o se crearán en el nuevo régimen fiscal.

11.1.1.3 Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

El IEPS, considerado un impuesto al consumo, es el tercer impuesto en orden de importancia respecto a los ingresos que se recaudan del mismo, entró en vigor en el año de 1981 grava principalmente la enajenación, o en su caso, la importación de: cerveza, vino de mesa, sidras y rompopes; alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas; gas, gasolina y diesel; tabacos labrados; cigarros, cigarros populares sin filtro, puros y otros tabacos labrados, y petrolíferos. Así también es gravada la comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, así como la enajenación de determinados bienes.

En la Tabla 11.3 se muestran los sujetos obligados al pago del impuesto, así como el objeto y la tasa aplicable a cada uno de los supuestos.

Tabla 11.3 Sujeto, objeto y tasa del IEPS 2005

SUJETO	OBJETO	TASA
Quienes enajenen en territorio nacional o importen	A. Bebidas alcohólicas y cervezas.	
	1. Graduación alcohólica hasta 14 GL	25%
	2. Graduación alcohólica de 14 a 20 GL	30%
	3. Graduación alcohólica de más de 20 GL	50%
	B. Alcohol y alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables.	50%
	C. Tabacos Labrados	
	1. Cigarros	110%
	2. Puros y otros tabacos labrados	20.9%
	D. Gasolina	Art. 2Ay 2B
	E. Diesel	Art. 2Ay 2B
	F. Derogado	Derogado
	G. Aguas mineralizadas, refrescos, bebidas hidratantes, polvos	20%
	H. Jarabes o concentrados para preparar refrescos.	20%
Prestación de servicios con motivo de enajenación	A. Comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivos de los bienes señalados en los incisos A, B, C, G, H.	La tasa aplicable será la que le corresponda por la enajenación.
	B. Derogado	

FUENTE: Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión

En la Ley de Ingresos correspondiente a 2005, se estima recaudar por este impuesto la cantidad de 110 mil 805.9 millones de pesos, lo que representa un 12.81% de los ingresos tributarios y un 6.09% de los ingresos totales del Gobierno Federal.

11.1.1.4 Impuesto al Activo

La Ley del Impuesto al Activo entró en vigor a partir del año de 1989, como se había mencionado anteriormente, éste es complementario al ISR. El IMPAC fue creado para que las empresas con pérdidas fiscales cubrieran al menos este impuesto.

Los sujetos obligados a cubrir este impuesto son: las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México; residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional por el activo atribuible a dicho establecimiento; los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente que mantengan inventarios en territorio nacional; así como las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera.

En la siguiente tabla se muestra el procedimiento para determinar el impuesto:

Tabla 11.4 Procedimiento para el cálculo del IMPAC

OPERACIÓN	CONCEPTO	ARTÍCULO
	Promedio de activos financieros	Art. 2
Mas	Promedio de activos fijos y cargos diferidos	
Mas	Promedio de terrenos	
Mas	Promedio de inventarios	
Menos	<u>Promedio de deudas</u>	Art. 5
Igual	Valor del activo	
Por	<u>Tasa del 1.8%</u>	Art. 2
Igual	Impuesto al Activo Causado	
Nota: <ul style="list-style-type: none"> • Las personas morales deberán presentar el impuesto del ejercicio a más tardar dentro de los tres primeros meses del siguiente ejercicio. • Las personas físicas deberán presentar el impuesto del ejercicio dentro del período de febrero a abril del siguiente año. • Los promedios se actualizarán conforme el artículo 3. • Las personas físicas podrán disminuir del valor del activo 15 veces el salario mínimo general. • Podrán determinar el impuesto del ejercicio considerando el impuesto que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior actualizado. • Los contribuyentes del ISR que tengan derecho a la reducción de dicho impuesto podrán reducir los pagos provisionales, así como el impuesto del ejercicio en la misma proporción en que reduzca el ISR a su cargo. 		

FUENTE: Centro de Estudios de Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión

No se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años.

Mediante un Decreto Presidencial se otorga a los contribuyentes cuyos ingresos no excedan de 14 millones 700 mil pesos, la exención del pago del IMPAC.

11.1.1.5 Deducciones, acreditamientos y exenciones

Para efectos de exenciones y acreditamientos, las leyes fiscales desde el 2001, hasta las modificaciones propuestas para el ejercicio fiscal 2005; se muestran en la siguiente tabla:

Tabla No. 11.5 Cambios en Exenciones y Acreditamientos en Leyes Fiscales de 2001-2005

AÑO	LISR	LIVA	LIEPS
2001	-	-	Exención aplicable a las enajenaciones a granel realizadas entre productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, refrescantes y alcohólicas.
2002	-	-	Exenciones al servicio de telefonía pública, telefonía básica y larga distancia nacional, así como telefonía celular, cuando se pague con tarjetas de prepago que no superen los \$200.
2003	Deducción inmediata de inversiones fuera del DF, Gdl. y Mty. PF. Deducción de intereses reales de créditos hipotecarios; así como aportaciones voluntarias y complementarias de retiro. Deducción en restaurantes de 50% a 25%, con tarjeta de crédito. De 200 a 300 mil la deducción de automóviles para PM.	Establecimiento de tasa 0% para libros y periódicos que editen los propios contribuyentes, así como el servicio y suministro de agua potable para uso doméstico	Exención a servicios de radiolocalización y prepago cuyo costo por minuto no sea superior a 3.50 pesos. Eliminación del Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios.
2004	Eliminación de la exención a gratificaciones de trabajadores del Estado. Deducción de un 40% de la PTU. (procedimiento)	Se incluye a tasa 0% la enajenación de revistas editadas por el contribuyente.	Exención a aguas mineralizadas y la prestación de servicios de telecomunicaciones y conexos.
2005	Deducción del costo de lo vendido y PTU. Eliminación de la exención de 20 salarios mínimos para las PM del sector primario.	-	Exención a la importación de productos, cuando contengan como edulcorante únicamente azúcar de caña.

FUENTE: Elaboración propia.

11.1.2 Adición, derogación, abrogación y reformas a leyes con implicación en impuestos directos e indirectos

En materia de Impuesto sobre la Renta, el cambio más significativo se dio en el año 2002, cuando se abrogó la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de septiembre de 1980 y entró en vigencia la nueva ley, estructurada por 221 artículos, integrados en 7 títulos. Los cambios en las tasas han ido en decremento, considerando que en el 1981 la tasa más alta para personas físicas se ubicó en 50% y para personas morales en 42%, ubicándose en el año 2004 la tasa máxima para ambos en 33% y aprobándose para el año 2005 la reducción a una tasa del 30%.

Así también, una modificación importante pero en materia de Impuesto al Valor Agregado, se llevó a cabo en el año 2002 cuando entró en vigor la forma de causación de IVA sobre la base de flujo de efectivo y la obligación de determinar y enterar el impuesto mensualmente. Así como para el ejercicio de 2005 una de las reformas más importantes es el cambio en el procedimiento del acreditamiento de este impuesto.

En materia de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios e Impuesto al Activo las modificaciones han sido mínimas, sin embargo para una mejor apreciación de éstos y los impuestos mencionados anteriormente, se expone la siguiente tabla:

Tabla No. 11.6 Modificaciones a las Leyes Fiscales 2001-2005

AÑO	LISR	LIVA	LIEPS
2001	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Los créditos a cargo de PF o residentes en el extranjero, denominados en moneda extranjera derivados de exportación, podrán considerarse para el ajuste anual por inflación. ❖ Actualización semestral de tarifas, tablas y límites; en lugar de trimestral. ❖ Para la determinación de CUFIN se precisa que el impuesto que se resta, es el pagado por el contribuyente a tasa del 35% sobre la parte del resultado fiscal que no se difirió. ❖ Se incorpora la obligación de que las sociedades controladoras efectúen pagos provisionales y ajuste consolidado ❖ Tasa de retención sobre intereses pagados a instituciones de crédito residentes en el extranjero del 10% y de un 4.9% sobre intereses pagados al extranjero provenientes de colocaciones de deuda. ❖ Reducción de la tasa máxima para REPECOS de 2.5% a 2% 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Para acreditamiento de documentos comprobantes de pago, deberá constar el IVA en forma expresa y por separado. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Bebidas alcohólicas gravadas bajo esquema de cuotas fijas. Actualizadas semestralmente. ❖ Exención aplicable a las enajenaciones a granel realizadas entre productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, refrescantes y alcohólicas. ❖ Establecimiento de pagos trimestrales homologados con ISR.
2002	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Se abroga la ley del 30 de diciembre de 1980. Se crea la nueva ley con una estructura conformada por 221 artículos, repartidos en 7 títulos. ❖ Tasa para PM al 32%. Para 2002 de 35%, para 2003 de 34%, para 2004 de 33% y para 2006 del 32%. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Cambio del momento en que se causa el impuesto. Para enajenación, prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes el impuesto se causará en el momento en que se cobren efectivamente las 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Son objeto del impuesto las aguas gasificadas y minerales, refrescos, bebidas hidratantes y rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas

	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Eliminación de la posibilidad de efectuar pagos provisionales trimestrales para contribuyentes con ingresos menores de 4 millones de pesos. ❖ Reincorporación de la mecánica para determinar el costo fiscal ajustado para las acciones. ❖ Establecimiento de la obligación de efectuar con cheque nominativo los pagos mayores a 2 mil pesos. ❖ Incorporación del ajuste anual por inflación. ❖ Tasa para PF se reduce de 40% a 35% ❖ Declaración anual personas físicas con ingresos superiores a 300 mil, antes 1.5 millones. ❖ Establecimiento del ISCAS del 3% ❖ Establecimiento del Régimen Intermedio de Actividades Profesionales. ❖ Nuevo marco normativo para Actividad Empresarial y Servicios Profesionales. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ contraprestaciones. ❖ Para importación de intangibles, en el momento en que se pague la contraprestación. ❖ Causación sobre flujo de efectivo. ❖ La documentación comprobatoria del pago deberá señalar si el pago se hace en una sola exhibición o en parcialidades. ❖ Se señalan reglas para el cobro a través de empresas de factoraje. ❖ Impuesto a las ventas y servicios suntuarios del 5%, con respecto al artículo 8 transitorio de la LIF. ❖ Servicios de pago exentos. 	<p>hidratantes o rehidratantes, así como jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos, utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, que utilicen edulcorantes</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ Incremento en la tasa de enajenación de cigarros con y sin filtro de 100% y 20.9% a 110%. (Incremento gradual hasta 2005) ❖ Tasa del 20% para bebidas que contengan edulcorantes distintos al azúcar de caña, etc. ❖ Tasa del 10% para servicios de telecomunicaciones y conexos. ❖ Exenciones al servicio de telefonía pública, telefonía básica y larga distancia nacional, así como telefonía celular, cuando se pague con tarjetas de prepago que no superen los \$200. ❖ Determinación mensual y definitiva del impuesto. ❖ Incorporación de la compensación de saldos a favor.
2003	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Tasa máxima Personas Físicas y Morales, 34% ❖ Contribuyentes dedicados exclusivamente a la edición de libros podrán disminuir el impuesto a su cargo en un 30%. ❖ Un residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente tratándose de operaciones de maquila. ❖ Acreditamiento del ISR sobre dividendos desde el primer ejercicio en que se paguen y los dos siguientes. ❖ Aplicación directa de pérdidas fiscales a los pagos provisionales. ❖ Eliminación de la acumulación y deducción de operaciones obtenidos por diferencia de inventarios tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería. ❖ PF. Deducción de intereses reales de créditos hipotecarios; así como aportaciones voluntarias y complementarias de retiro. ❖ ISCAS de 3% a 4%. ❖ Los REPECOS efectuarán pagos provisionales mensuales. ❖ Deducción en restaurantes de 50% a 25%, con tarjeta de crédito. ❖ Los contribuyentes que presten servicios profesionales cuyos ingresos no excedan de \$840,000.00, podrán deducir erogaciones realizadas para adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos excepto, automóviles, terrenos y construcciones. ❖ Eliminación de la obligación de informar los ingresos exentos o no acumulables. ❖ Eliminación de la exención a gratificaciones de trabajadores del Estado y la Federación. ❖ De 200 a 300 mil la deducción de automóviles para personas morales. ❖ Deducibilidad del 20% del salario pagado a un trabajador discapacitado. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Cálculo mensual y pagos definitivos del impuesto contra el anual que existía. ❖ Adición de 3 artículos que permiten la potestad a las entidades federativas para el cobro de impuestos. ❖ Causación del IVA sobre la base de flujo de efectivo. ❖ Establecimiento de tasa 0% para libros y periódicos que editen los propios contribuyentes. ❖ Tasa del 0% al servicio y suministro de agua potable para uso doméstico. ❖ Los saldos a favor tratándose de prestadores de servicios de suministro y agua potable serán destinados a invertir en infraestructura hidráulica o al pago de derechos de agua. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Exención a servicios de radiolocalización y prepago cuyo costo por minuto no sea superior a 3.50 pesos. ❖ Eliminación del Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios. (Artículo 8 transitorio de la LIF).
2004	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Tasa máxima Personas Físicas y Morales, 33%. ❖ Asimilación de la cesión del contrato de arrendamiento a una operación de financiamiento ❖ Eliminación de la obligación de efectuar el pago del crédito al salario que le hubiera correspondido a cada trabajador, cuando se optaba por no pagar el ISCAS. ❖ Cálculo del coeficiente de utilidad para pagos provisionales de las personas morales sobre la base de la utilidad fiscal declarada, sin considerar ajuste alguno por partidas cuyo tratamiento fiscal varíe de un año a otro. ❖ ISR de REPECOS determinado mediante una 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Se incluye a tasa 0% la enajenación de revistas editadas por los propios contribuyentes. ❖ Se establece una cuota fija para REPECOS 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ El contribuyente podrá acreditar el impuesto pagado, contra el impuesto causado en la venta de bebidas alcohólicas o, si no se dedica a esta actividad, contra el ISR a su cargo. ❖ Se grava al 50% la enajenación e importación de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables. ❖ Eliminación del gravamen a las aguas mineralizadas, los servicios de telecomunicaciones y conexos, así como la venta de bebidas alcohólicas realizada al público en general en botellas abiertas

	cuota fija y se establece una coordinación fiscal al 100% para entidades federativas. ❖ Tasa de 4.9% en retención de intereses al extranjero. ❖ Dedución de un 40% de la PTU. (procedimiento)		o por copeo, para su consumo en el establecimiento de la venta.
2005	❖ Reducción gradual de la tasa para personas morales a 30% en 2005, 29% para 2006 y 28% para 2007. ❖ Tasa máxima para personas físicas del 30%. ❖ Pagos provisionales tratándose de liquidación se presentarán al término de cada año en lugar de semestralmente. ❖ Dedución del costo de lo vendido en lugar de las compras. ❖ Dedución de la PTU a partir de 2006. ❖ Dedución de combustible cuando el consumo no exceda de 2 mil pesos y el pago se efectúe mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o monedero electrónico. ❖ Dedución del 100% en un solo ejercicio de maquinaria y equipo utilizado para la generación de fuentes renovables. ❖ No serán deducibles los intereses provenientes de endeudamiento cuando éstos sean en mayor de 3 a 1 entre el pasivo y el capital contable, el excedente se considerará no deducible. ❖ Dedución de sueldos y salarios pagados aun y cuando no hubiere presentado declaración informativa. ❖ Obligación de presentar declaración informativa de clientes y proveedores. ❖ Reducción del 46.67% del impuesto para contribuyentes del Régimen Simplificado. 44.83% para 2006 y 42.86% para 2007. ❖ Límite de ingresos para ser considerado REPECO se ubica en 2 millones de pesos anuales. Tasa del 2% a la diferencia de disminuir de los ingresos la cantidad de 42 mil 222 pesos tratándose de enajenación de bienes o de 12 mil 666 pesos para prestación de servicios. ❖ Cambio del concepto del Título VI denominado “De los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes” para quedar “De los Regímenes Fiscales Preferentes”.	❖ Acreditamiento del IVA de los gastos e inversiones siempre que sean identificados con sus actividades gravadas, efectuados por la Federación, Entidades Federativas y Municipios. ❖ Reducción del coeficiente valor agregado para REPECOS del 20% al 15% tratándose de enajenación y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y del 50% al 40% para prestación de servicios. ❖ Cambio en la mecánica de acreditamiento del impuesto, considerando la proporción correspondiente al mes que se calcula. ❖ En el art. 43 se faculta a las entidades federativas para el cobro de un impuesto cedular al ingreso de personas físicas con una tasa de 2% hasta el 5%.	❖ Exención a la importación de refrescos, concentrados, jarabes, polvos y otros productos, cuando contengan como edulcorante únicamente azúcar de caña. ❖ Se aprueba la adhesión de marbetes en cigarros y bebidas alcohólicas. ❖ Declaraciones informativas semestrales par fabricantes, productores, envasadores e importadores de vinos de mesa.

FUENTE: Elaboración propia.

11.2 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA PROPUESTA

A continuación se describen de una manera general, las modificaciones que se consideran probables en la implementación del nuevo régimen fiscal en el documento denominado “Exposición de Motivos”.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS Y LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

Desde la Reforma Fiscal a la Ley de Coordinación Fiscal en el año de 1978, no se ha realizado en nuestro país un cambio sustancial a nuestro sistema de recaudación y coordinación impositivo; no obstante las constantes modificaciones y reformas a los diversos ordenamientos que se realizan año con año, en virtud de representar éstas, sólo adecuaciones a los diversos momentos económicos, sociales y políticos del país.

Si bien las reformas aludidas representan un cambio importante en la estructura participativa y de coordinación entre las entidades, no es en si la magnitud del cambio que se requiere actualmente en el país. En este momento la necesidad hacendaria, así como la comunidad contributiva demandan de una política fiscal que modifique de forma y fondo el sistema fiscal actual.

La OCDE estableció en el año de 2001, que la tendencia mundial consiste en recargar cada vez el sistema fiscal sobre impuestos al consumo. Es por esto, que se considera que existe una posibilidad de investigación y análisis de interés en cuanto a cambiar de manera significativa la proporción de unos y de otros dentro del sistema tributario mexicano; considerando incrementar los impuestos indirectos como Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y disminuir en proporción similar el Impuesto sobre la Renta; así como derogar el Impuesto al Activo.

Considerando cifras de recaudación correspondientes a los últimos 24 años en el país y realizando diversos procedimientos estadísticos y modelos matemáticos de estudio, se obtiene como resultado que una mayor proporción de los impuestos indirectos sobre los directos, incrementaría la recaudación tributaria en proporción al Producto Interno Bruto.

Para estimar los datos financieros de recaudación se realizaron proyecciones económicas hasta el año 2010, las que arrojan como resultado que el incremento en la recaudación fiscal, considerando los supuestos mencionados anteriormente, representaría un incremento para 2010 de un 3% relación al PIB, en términos constantes a precios de 2004. Lo anterior llevaría a México a tener una carga fiscal de aproximadamente entre 13% y 14% en relación al PIB, sin considerar los ingresos fiscales por petróleo; la comparación con la proyección al mismo año sin efectuar modificaciones significativas, mantendría en aproximadamente un 10.5% del PIB la recaudación fiscal.

Considerando que las tasas del Impuesto al Valor Agregado tanto para los países miembros de la OCDE como para algunos de América Latina se ubican mayormente entre el 15% y el 25%, se propone una reforma al artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el que se estipule un incremento gradual en la tasa general del IVA de un 15% a un 20% en cinco años, creciendo ésta en un punto porcentual por año. Asimismo se elimina la exención correspondiente a alimentos y se gravan éstos con una tasa también gradual del 6% al 10%. Se estima reducir la evasión fiscal en dos puntos porcentuales anuales, de un 36% en el que se encuentra actualmente hasta un 26% en el año 2010; quedando aún así por encima del promedio mundial de evasión del 20%. Lo anterior se llevará a cabo implementando programas complementarios a la Reforma que incrementen la eficiencia administrativa de los recursos fiscales.

De igual manera, se considera la modificación en el artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios donde se propone el incremento en las tasas del Impuesto de la siguiente manera: para la enajenación, o en su caso, en la importación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza con graduación alcohólica de hasta 14º G.L. a un 40%, con graduación alcohólica de más de 14º y hasta 20º G.L., un 45%; con graduación alcohólica de más de 20º y alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles cristalizables, una tasa de 75%. Para la enajenación de cigarros y tabacos labrados se propone una tasa del 125%.

En materia de Impuesto sobre la Renta se considera la modificación al artículo 10 de la Ley; así como los artículos 113, 114, 115 y 177, disminuyendo la tasa tanto para

personas morales como para personas físicas. Ambas se reducirán gradualmente en un punto porcentual de 30% a 25% en un lapso de 5 años. Así también se realizará un cambio gradual en las exenciones, acreditamientos y deducciones, para efectos de este impuesto. Se busca reducir la evasión fiscal de este impuesto de 37.5% a 27.5%. Lo anterior se llevará a cabo principalmente mediante la ampliación de la base de contribuyentes a través de la actualización constante del registro de contribuyentes, así como mediante un programa eficaz de fiscalización.

En referencia al Impuesto al Activo, se propone la derogación de este impuesto debido a la problemática constante desde el momento de su implementación en relación a su falta de equidad, criterio constatado por tesis de la Suprema Corte de Justicia, así como por el decremento en la recaudación del mismo durante los últimos cinco años y porque es un impuesto con una proporción de recaudación de solamente 0.2% en relación al PIB.

Las ventajas que se obtendrían con la implementación de la Propuesta resultarían primeramente para la Federación en un incremento de aproximadamente \$775,155 millones de pesos corrientes o \$543,968 millones de pesos constantes base 2005=100. Lo anterior en comparación con el incremento en la recaudación real acumulada obtenida de 1980 – 2005 de \$290,286 millones de pesos, indica un incremento en la recaudación del 87.4% en un periodo de solo 6 años (2004-2010). El incremento en la recaudación servirá como base para efectuar un saneamiento gradual de las finanzas públicas de la Federación que tenga como resultado un impulso en el desarrollo del país.

Las desventajas que podría traer consigo la Propuesta son principalmente de carácter político y social, la tarea será concientizar a la población contributiva de que a pesar que el impuesto al consumo se verá incrementado, la disminución en la tasa de ISR contribuirá a estimular el ahorro, aumentar el consumo particular y la inversión privada. Se compensará a las clases más bajas con la realización de mayores obras de infraestructura social, urbana y educativa. Asimismo, la propuesta pretende generalizar la aplicación del impuesto integrando al padrón los contribuyentes que no se encuentren aportando al fisco la parte de sus ingresos que les corresponde.

11.3 APLICACIÓN DE CAMBIOS Y REFORMAS A LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS

DECRETO POR EL QUE SE REFORMA, ADICIONA, DEROGA Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES

Ley del Impuesto al Valor Agregado

ARTÍCULO PRIMERO. Se **REFORMAN** los artículos 1, segundo párrafo; 1-C, fracciones IV, V, primer párrafo y VI, primer párrafo; 2, primer, segundo y tercer párrafos; y 2-A, fracción I, inciso b), y el artículo 5, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para quedar como sigue:

“**Artículo 1.**

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 20%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

.....
Artículo 1-C.

- I. Cuando los adquirentes cobren los documentos pendientes de cobro, ya sea en forma total o parcial, deberán manifestar el monto cobrado respecto del documento correspondiente en el estado de cuenta que emitan, con el cual los cedentes de los documentos deberán determinar el impuesto al valor agregado a su cargo, sin descontar de dicho valor, el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente. Para tales efectos, el impuesto al valor agregado se calculará dividiendo la cantidad manifestada en el estado de cuenta como cobrada por el adquirente entre 1.20 o 1.15, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 20% o del 15%, respectivamente. El resultado obtenido se restará a la cantidad manifestada en el estado de cuenta como cobrada y la diferencia será el impuesto al valor agregado causado a cargo del contribuyente que cedió los documentos pendientes de cobro.
- II. Cuando hayan transcurrido seis meses a partir de la fecha de exigibilidad del pago de los documentos pendientes de cobro, sin que las cantidades reflejadas en dichos

documentos se hayan cobrado por los adquirentes o un tercero directamente al deudor original y no sean exigibles al cedente de los documentos pendientes de cobro, este último considerará causado el impuesto al valor agregado a su cargo, en el primer día del mes siguiente posterior al periodo a que se refiere este párrafo, el cual se calculará dividiendo el monto pagado por el adquirente en la adquisición del documento, sin descontar de dicho valor el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente, entre 1.20 o 1.15, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 20% o 15%, respectivamente. El resultado obtenido se restará del monto pagado por el adquirente en la adquisición de los citados documentos, sin descontar de dicho valor el monto correspondiente al cargo financiero, y la diferencia será el impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente que cedió los documentos pendientes de cobro.

.....

- III. Tratándose de recuperaciones posteriores al sexto mes de la fecha de exigibilidad del pago de los documentos pendientes de cobro a que se refiere la fracción V anterior, de cantidades cuyo monto adicionado de las que se hubieran cobrado con anterioridad correspondientes al mismo documento sea mayor a la suma de las cantidades recibidas por el cedente como pago por la enajenación de los documentos pendientes de cobro, sin descontar el cargo financiero, e incluyendo los anticipos que, en su caso, haya recibido, el adquirente deberá reportar dichas recuperaciones en el estado de cuenta del mes en el que las cobre. El contribuyente calculará el impuesto al valor agregado a su cargo por el total de la cantidad cobrada por el adquirente, dividiendo el valor del cobro efectuado entre 1.20 o 1.15, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 20% o 15%, respectivamente. El resultado obtenido se restará del monto total cobrado y la diferencia será el impuesto al valor agregado a cargo del cedente.
-

Artículo 2. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 15% a los valores que señala esta Ley, cuando los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza.

Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 15% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 20%.

.....
Artículo 2-A.

I.

a)

b) Medicinas de patente.

Artículo 5.

Cuando el impuesto al valor agregado en la importación se hubiera pagado a la tasa de 15%, dicho impuesto será acreditable en los términos de este artículo siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en la región fronteriza.

Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

ARTÍCULO SEGUNDO. Para efectos del artículo 1, primer y segundo párrafo y artículo 2, tercer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto, durante el ejercicio fiscal de 2006 se aplicará la tasa del 16%, durante el ejercicio fiscal de 2007 se aplicará la tasa del 17%, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 18%, durante el ejercicio fiscal 2009 se aplicará la tasa del 19% y durante el ejercicio fiscal de 2010 se aplicará la tasa del 20%.

Asimismo para efectos de los artículos 2, primero y segundo párrafo; y 5 último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto, durante el ejercicio fiscal de 2006 se aplicará la tasa del 11%, durante el ejercicio fiscal de 2007 se aplicará la tasa del 12%, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 13%, durante el ejercicio fiscal 2009 se aplicará la tasa del 14% y durante el ejercicio fiscal de 2010 se aplicará la tasa del 15%.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

ARTÍCULO TERCERO. Se **REFORMAN** los artículos 2, fracción I, inciso A, numerales 1,2 y 3; inciso B; inciso C, numerales 1 y 2; inciso G; e inciso H; y artículo 2-A, fracción III, primero y segundo párrafo.

Artículo 2. Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

1. Con una graduación alcohólica de hasta 14° G.L.40%
2. Con una graduación alcohólica de más de 14° y hasta 20° G.L.45%
3. Con una graduación alcohólica de más de 20° G.L.75%

B) Alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables.....75%

C) Tabacos labrados:

1. Cigarros125%
2. Puros y otros tabacos labrados125%

f) Refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes.....25%

g) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos25%

Artículo 2-A.

III. Se multiplicará por el factor de 0.9091 para las gasolinas y el diesel para uso automotriz, para uso industrial de alto y bajo azufre y para uso en vehículos marinos, el precio de venta al público, del combustible de que se trate vigente en la zona geográfica correspondiente en el periodo citado, cuando la enajenación se realice con tasa del impuesto al valor agregado de 15%.

Se multiplicará por el factor de 0.8696 para las gasolinas y el diesel para uso automotriz, para uso industrial de alto y bajo azufre y para uso en vehículos marinos, el precio de venta al público, del combustible de que se trate vigente en la zona geográfica correspondiente en el periodo citado, cuando la enajenación se realice con tasa del impuesto al valor agregado de 20%.

Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

ARTÍCULO ÚNICO. Para efectos del artículo 2-A, fracción III, primer párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto, durante el ejercicio fiscal de 2006 se aplicará la tasa del 11%, durante el ejercicio fiscal de 2007 se aplicará la tasa del 12%, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 13%, durante el ejercicio fiscal 2009 se aplicará la tasa del 14% y durante el ejercicio fiscal de 2010 se aplicará la tasa del 15%.

Asimismo para efectos del artículo 2-A, segundo párrafo; y 5 último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto, durante el ejercicio fiscal de 2006 se aplicará la tasa del 16%, durante el ejercicio fiscal de 2007 se aplicará la tasa del 17%, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 18%, durante el ejercicio fiscal 2009 se aplicará la tasa del 19% y durante el ejercicio fiscal de 2010 se aplicará la tasa del 20%.

Ley del Impuesto sobre la Renta

ARTÍCULO CUARTO. Se **REFORMAN** los artículos 10, primer párrafo; 11, primer párrafo y la fracción II; artículo 32, fracción I; 71, segundo, tercer, séptimo y octavo párrafos; 73; 75, penúltimo párrafo; 81, penúltimo párrafo; 88, quinto párrafo; 89, fracciones I, cuarto párrafo y II, tercer párrafo; 113, segundo párrafo; 114; 115; 127, primer párrafo; 130, primer párrafo; 137, sexto párrafo; 138, primer párrafo; 142, fracción I; 143, segundo párrafo; 148, fracción III; 165, primer párrafo; 166; 169, primer párrafo; 170, segundo y actuales séptimo y penúltimo párrafos; 173, fracción I; se **ADICIONAN** los artículos 118, fracción IX último párrafo; 127, cuarto párrafo; 143,

tercer párrafo; 169, último párrafo; y 170, tercer párrafo; y se **DEROGAN** artículo 10, segundo párrafo; artículo 64, fracción III, tercer párrafo; y artículo 131.

Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 25%.

Artículo 11. Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionaran con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, estos se deberán multiplicar por el factor de 1.3333 y al resultado se le aplicara la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta ley, se calculara en los términos de dicho precepto.

.....

I.

II. Para los efectos del artículo 88 de esta ley, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.3333.

Artículo 32.

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al instituto mexicano del seguro social.

Artículo 71.

La sociedad controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumara o restara, según sea el caso, a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, el monto de las pérdidas de ejercicios

anteriores a que se refiere el primer párrafo del inciso b) de la fracción del artículo 68 de esta ley, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos sólo aquellos ejercicios en que se restaron las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora para determinar el resultado fiscal consolidado, las utilidades que se deriven de lo establecido en los párrafos séptimo y octavo de este artículo, así como los dividendos que hubiera pagado la sociedad que se desincorpora a otras sociedades del grupo que no hubieran provenido de su cuenta de utilidad fiscal neta, multiplicados por el factor de 1.3333. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de esta ley estarán a lo dispuesto en este párrafo siempre que dichas pérdidas no hubieran podido deducirse por la sociedad que las generó en los términos de la fracción XVII del artículo 32 de esta ley.

Para los efectos del párrafo anterior, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, así como las pérdidas en enajenación de acciones correspondientes a la sociedad que se desincorpora, se sumarán en la participación consolidable del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que dicha sociedad se desincorpore. La cantidad que resulte de multiplicar los dividendos a que se refiere el párrafo anterior por el factor de 1.3333 se sumará en su totalidad.

.....

.....

.....

La sociedad controladora comparará el saldo del registro de utilidades fiscales netas de la controlada que se desincorpora con el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas. En caso de que este último fuera superior al primero se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente. Si por el contrario, el saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas fuera inferior al saldo del registro de utilidades fiscales netas de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3333. La controladora, en este último caso, podrá tomar una pérdida fiscal en los términos del artículo 61 de esta ley por un monto equivalente a la utilidad acumulada, la cual se podrá disminuir en la declaración del

ejercicio siguiente a aquel en que se reconozcan los efectos de la desincorporación. El saldo del registro de utilidades fiscales netas consolidadas se disminuirá con el saldo del mismo registro correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora.

Adicionalmente a lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad controladora comparará el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad controlada que se desincorpora con el de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada. En el caso de que este último sea superior al primero solo se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora. Si por el contrario el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada fuera inferior al de la sociedad controlada que se desincorpora, se considerará utilidad la diferencia entre ambos saldos multiplicada por el factor de 1.3333 y se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada el saldo de la misma cuenta correspondiente a la sociedad controlada que se desincorpora, hasta llevarla a cero.

Artículo 73. La sociedad controladora que enajene el total o parte de las acciones de alguna de sus sociedades controladas, determinará el costo promedio por acción de dichas acciones de conformidad con los artículos 24 y 25 de esta ley. Del costo promedio por acción de las acciones que enajene determinado conforme a este párrafo, disminuirá los dividendos actualizados pagados por la sociedad controlada por los que hubiera pagado el impuesto en los términos del primer párrafo del artículo 11 de esta ley de no haber consolidado fiscalmente, multiplicados por el factor de 1.3333, en la proporción que corresponda a dichas acciones. Dichos dividendos se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se pagaron y hasta el mes en que se enajene el total o parte de las acciones de la sociedad controlada. En el caso de que el resultado de multiplicar los dividendos actualizados por el factor de 1.3333 sea mayor que el costo promedio por acción de las acciones, el excedente formará parte de la ganancia. Cuando la enajenación de acciones de la sociedad controlada de como resultado la desincorporación de dicha sociedad, no se disminuirán del costo promedio por acción de las acciones que se enajenen, los dividendos actualizados multiplicados por el factor de 1.3333 a que se refiere este párrafo, y se estará a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 71 de esta ley.

Artículo 75.

Cuando disminuya la participación accionaria en una sociedad controlada se sumaran, para determinar la utilidad fiscal consolidada o la perdida fiscal consolidada, los dividendos pagados a que se refiere el primer párrafo del articulo 78 de esta ley multiplicados por el factor de 1.3333, y siempre que no se hubiesen restado del costo promedio por acción en los términos del articulo 73 de la misma ley. Dichos dividendos se adicionaran en la parte proporcional que corresponda a la disminución.

Articulo 81.

Tratándose de contribuyentes de este capitulo que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, reducirán el impuesto determinado conforme a la fracción II de este articulo en un 42.86%.

Artículo 88.....

Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria. Cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar, en la misma declaración, el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta ley a la cantidad que resulte de sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la referida cuenta, el impuesto correspondiente a dicha diferencia. Para determinar el impuesto que se debe adicionar, se multiplicara la diferencia citada por el factor de 1.3333 y al resultado se le aplicara la tasa del articulo 10 de esta ley. El importe de la reducción se actualizara por los mismos periodos en que se actualizo la utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate.

Artículo 89.....

I.

Cuando la utilidad distribuida gravable a que se refiere esta fracción no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda aplicando a dicha utilidad la tasa prevista en el artículo 10 de

esta ley. Para estos efectos, el monto de la utilidad distribuida deberá incluir el impuesto sobre la renta que le corresponda a la misma. Para determinar el impuesto que corresponde a dicha utilidad, se multiplicara la misma por el factor de 1.3333 y al resultado se le aplicara la tasa del artículo 10 de esta ley.

II.

Cuando la utilidad distribuida gravable a que se refiere el párrafo anterior no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda a dicha utilidad, aplicando a la misma la tasa prevista en el artículo 10 de esta ley. Para estos efectos, el monto de la utilidad distribuida gravable deberá incluir el impuesto sobre la renta que le corresponda a la misma. Para determinar el impuesto que corresponde a dicha utilidad, se multiplicara la misma por el factor de 1.3333 y al resultado se le aplicara la tasa del artículo 10 de esta ley. Cuando la utilidad distribuida gravable provenga de la mencionada cuenta de utilidad fiscal neta se estará a lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 11 de esta ley y dicha utilidad se deberá disminuir del saldo de la mencionada cuenta. La utilidad que se determine conforme a esta fracción se considerara para reducciones de capital subsecuentes como aportación de capital en los términos de este artículo.

Artículo 113.

Aplicar tarifa integrada, establecida en artículos transitorios.

Artículo 165. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibida, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinara aplicando la tasa del artículo 10 de esta ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.3333.

Artículo 170.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior podrán optar por acumular los ingresos a que se refiere dicho párrafo a los demás ingresos. En este caso, acumularan la cantidad que resulte de multiplicar el monto de los ingresos efectivamente obtenidos por este concepto una vez efectuada la retención correspondiente, por el factor 1.3333. Contra el impuesto que se determine en la declaración anual, las personas físicas podrán acreditar la cantidad que resulte de aplicar sobre el ingreso acumulable que se determine conforme a este párrafo, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta ley.

Artículo 173.

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al instituto mexicano del seguro social.

Artículo 193.

I. Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de esta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente. En este caso, el establecimiento permanente deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del primer párrafo del artículo 10 de esta ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionaran con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicara el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.3333 y al resultado se le aplicara la tasa del artículo 10 de la citada ley.

Artículos Transitorios de la Ley del Impuesto sobre la Renta

ARTÍCULO PRIMERO. Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto

durante el ejercicio fiscal de 2006 se aplicará la tasa del 29%, durante el ejercicio fiscal de 2007 se aplicará la tasa del 28%, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 27%, durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará la tasa del 26% y durante el ejercicio fiscal de 2010 se aplicará la tasa del 25%.

Cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta se haga referencia al factor de 1.3333, durante el ejercicio fiscal de 2006 será de 1.4085, durante el ejercicio fiscal de 2007 será de 1.3889, durante el ejercicio fiscal de 2008 será de 1.3699 y durante el ejercicio fiscal de 2009 será de 1.3514.

Para los efectos del artículo 113, 114 y 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar la tarifa contenida en dicho precepto, durante los ejercicios fiscales de 2006 al 2009 se aplicarán las siguientes:

1. Para el ejercicio fiscal de 2006

TARIFA MENSUAL DE SALARIOS PARA EL EJERCICIO DE 2006

LIMITE INFERIOR 1	LIMITE INFERIOR 2	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	% APLICARSE SOBRE EXCEDENTE	CREDITO AL SALARIO MENSUAL
0.01	0.01	510.95	0.00	2.18%	419.23
510.96	510.96	1,822.03	11.14	7.25%	419.23
510.96	1,822.04	2,682.82	11.14	7.25%	419.03
510.96	2,682.83	2,732.98	11.14	7.25%	419.03
510.96	2,732.99	3,577.03	11.14	7.25%	418.82
510.96	3,577.04	3,644.01	11.14	7.25%	404.55
510.96	3,644.02	3,899.11	11.14	7.25%	393.93
510.96	3,899.12	4,336.72	11.14	7.25%	393.93
4,336.73	4,336.73	4,579.53	288.51	12.33%	393.93
4,336.73	4,579.54	4,858.70	288.51	12.33%	364.86
4,336.73	4,858.71	5,495.48	288.51	12.33%	334.62
4,336.73	5,495.49	6,411.41	288.51	12.33%	303.47
4,336.73	6,411.42	7,327.32	288.51	12.33%	261.15
4,336.73	7,327.33	7,603.80	288.51	12.33%	224.14
4,336.73	7,603.81	7,621.40	288.51	12.33%	0.00
7,621.41	7,621.41	8,859.55	693.51	18.13%	0.00
8,859.56	8,859.56	10,607.30	917.98	21.75%	0.00
10,607.31	10,607.31	21,393.40	1,298.12	23.20%	0.00
21,393.41	21,393.41	33,718.93	3,800.49	24.65%	0.00
33,718.95	33,718.95	en adelante	6,838.74	29.00%	0.00

2. Para el ejercicio fiscal de 2007

TARIFA MENSUAL DE SALARIOS PARA EL EJERCICIO DE 2007

LIMITE INFERIOR 1	LIMITE INFERIOR 2	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	% APLICARSE SOBRE EXCEDENTE	CREDITO AL SALARIO MENSUAL
0.01	0.01	526.28	0.00	2.10%	431.81
526.29	526.29	1,876.69	11.05	7.00%	431.81
526.29	1,876.70	2,763.31	11.05	7.00%	431.61
526.29	2,763.32	2,814.97	11.05	7.00%	431.61
526.29	2,814.98	3,684.34	11.05	7.00%	431.38
526.29	3,684.35	3,753.33	11.05	7.00%	416.69
526.29	3,753.34	4,016.08	11.05	7.00%	405.75
526.29	4,016.09	4,466.82	11.05	7.00%	405.75
4,466.83	4,466.83	4,716.92	286.89	11.90%	405.75
4,466.83	4,716.93	5,004.46	286.89	11.90%	375.80
4,466.83	5,004.47	5,660.35	286.89	11.90%	344.65
4,466.83	5,660.36	6,603.75	286.89	11.90%	312.57
4,466.83	6,603.76	7,547.14	286.89	11.90%	268.98
4,466.83	7,547.15	7,831.91	286.89	11.90%	230.86
4,466.83	7,831.92	7,850.04	286.89	11.90%	0.00
7,850.06	7,850.06	9,125.33	689.49	17.50%	0.00
9,125.34	9,125.34	10,925.52	912.67	21.00%	0.00
10,925.53	10,925.53	22,035.20	1,290.71	22.40%	0.00
22,035.21	22,035.21	34,730.50	3,779.28	23.80%	0.00
34,730.51	34,730.51	en adelante	6,800.76	28.00%	0.00

3. Para el ejercicio fiscal de 2008

TARIFA MENSUAL DE SALARIOS PARA EL EJERCICIO DE 2008

LIMITE INFERIOR 1	LIMITE INFERIOR 2	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	% APLICARSE SOBRE EXCEDENTE	CREDITO AL SALARIO MENSUAL
0.01	0.01	542.07	0.00	2.03%	444.76
542.08	542.08	1,932.99	11.00	6.75%	444.76
542.08	1,933.00	2,846.20	11.00	6.75%	444.55
542.08	2,846.22	2,899.42	11.00	6.75%	444.55
542.08	2,899.43	3,794.87	11.00	6.75%	444.32
542.08	3,794.88	3,865.93	11.00	6.75%	429.19
542.08	3,865.94	4,136.56	11.00	6.75%	417.92
542.08	4,136.57	4,600.83	11.00	6.75%	417.92
4,600.84	4,600.84	4,858.43	284.97	11.48%	417.92
4,600.84	4,858.44	5,154.59	284.97	11.48%	387.08
4,600.84	5,154.60	5,830.16	284.97	11.48%	354.99
4,600.84	5,830.17	6,801.86	284.97	11.48%	321.95
4,600.84	6,801.88	7,773.55	284.97	11.48%	277.05
4,600.84	7,773.56	8,066.87	284.97	11.48%	237.79
4,600.84	8,066.88	8,085.55	284.97	11.48%	0.00
8,085.56	8,085.56	9,399.09	685.02	16.88%	0.00
9,399.10	9,399.10	11,253.29	906.74	20.25%	0.00
11,253.30	11,253.30	22,696.26	1,282.22	21.60%	0.00
22,696.27	22,696.27	35,772.42	3,753.90	22.95%	0.00
35,772.43	35,772.43	en adelante	6,754.88	27.00%	0.00

4. Para el ejercicio fiscal de 2009

TARIFA MENSUAL DE SALARIOS PARA EL EJERCICIO DE 2009

LIMITE INFERIOR 1	LIMITE INFERIOR 2	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	% APLICARSE SOBRE EXCEDENTE	CREDITO AL SALARIO MENSUAL
0.01	0.01	558.33	0.00	1.95%	458.10
558.34	558.34	1,990.98	10.89	6.50%	458.10
558.34	1,990.99	2,931.59	10.89	6.50%	457.89
558.34	2,931.60	2,986.40	10.89	6.50%	457.89
558.34	2,986.41	3,908.71	10.89	6.50%	457.65
558.34	3,908.72	3,981.90	10.89	6.50%	442.07
558.34	3,981.92	4,260.66	10.89	6.50%	430.46
558.34	4,260.67	4,738.85	10.89	6.50%	430.46
4,738.86	4,738.86	5,004.18	282.62	11.05%	430.46
4,738.86	5,004.19	5,309.23	282.62	11.05%	398.69
4,738.86	5,309.24	6,005.06	282.62	11.05%	365.64
4,738.86	6,005.07	7,005.92	282.62	11.05%	331.61
4,738.86	7,005.93	8,006.76	282.62	11.05%	285.36
4,738.86	8,006.77	8,308.88	282.62	11.05%	244.92
4,738.86	8,308.89	8,328.11	282.62	11.05%	0.00
8,328.12	8,328.12	9,681.06	679.23	16.25%	0.00
9,681.08	9,681.08	11,590.88	899.09	19.50%	0.00
11,590.89	11,590.89	23,377.14	1,271.50	20.80%	0.00
23,377.16	23,377.16	36,845.59	3,723.05	22.10%	0.00
36,845.60	36,845.60	en adelante	6,699.57	26.00%	0.00

5. Para el ejercicio fiscal de 2010

TARIFA MENSUAL DE SALARIOS PARA EL EJERCICIO DE 2010

LIMITE INFERIOR 1	LIMITE INFERIOR 2	LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	% APLICARSE SOBRE EXCEDENTE	CREDITO AL SALARIO MENSUAL
0.01	0.01	575.08	0.00	1.88%	471.85
575.09	575.09	2,050.71	10.81	6.25%	471.85
575.09	2,050.72	3,019.54	10.81	6.25%	471.63
575.09	3,019.55	3,075.99	10.81	6.25%	471.63
575.09	3,076.01	4,025.97	10.81	6.25%	471.38
575.09	4,025.98	4,101.36	10.81	6.25%	455.33
575.09	4,101.37	4,388.48	10.81	6.25%	443.38
575.09	4,388.49	4,881.02	10.81	6.25%	443.38
4,881.03	4,881.03	5,154.31	279.93	10.63%	443.38
4,881.03	5,154.32	5,468.50	279.93	10.63%	410.65
4,881.03	5,468.52	6,185.21	279.93	10.63%	376.61
4,881.03	6,185.23	7,216.10	279.93	10.63%	341.56
4,881.03	7,216.11	8,246.96	279.93	10.63%	293.92
4,881.03	8,246.97	8,558.14	279.93	10.63%	252.27
4,881.03	8,558.16	8,577.96	279.93	10.63%	0.00
8,577.97	8,577.97	9,971.50	672.92	15.63%	0.00
9,971.51	9,971.51	11,938.61	890.73	18.75%	0.00
11,938.62	11,938.62	24,078.46	1,259.56	20.00%	0.00
24,078.47	24,078.47	37,950.96	3,687.53	21.25%	0.00
37,950.97	37,950.97	en adelante	6,635.44	25.00%	0.00

ARTÍCULOS TRANSITORIOS

ARTÍCULO ÚNICO. El presente Decreto entrará en vigor el 1ero. de enero de 2006.

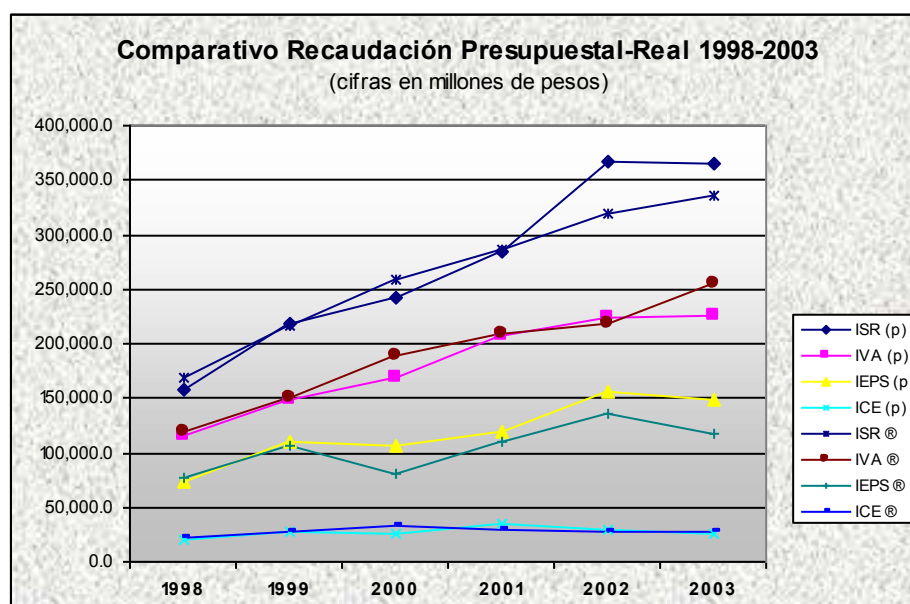
11.4 CÁLCULO FINANCIERO DE RECAUDACIÓN

En este apartado se efectuarán los cálculos y corridas financieras que me permitan estimar el monto que recaudaría o dejaría de percibir el gobierno federal, en el caso de que la reforma propuesta en mi modelo de régimen fiscal fuera aprobada y entrara en vigor.

11.4.1 Comparativo de Recaudación Real contra Presupuestal

En la siguiente gráfica se pueden apreciar las variaciones que ha tenido la recaudación real contra la recaudación presupuestada en cada uno de los ejercicios fiscales de 1998 – 2003; observándose sobre todo en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que la recaudación estimada en la Ley de Ingresos de la Federación ha sido superior en los dos últimos años a lo realmente recaudado. Se pueden observar también por el contrario un no muy notorio contraste de los otros dos impuestos.

Gráfica 11.3



FUENTE: Elaboración propia, con información de SHCP (www.shcp.gob.mx)

11.4.2 Proyecciones financieras de recaudación

Para la elaboración de los cálculos y corridas financieras, se tomaron como base los datos numéricos de la Cuenta de la Hacienda Pública Federal correspondiente al año 2003, se efectuaron las modificaciones en las tasas y se consideró el incremento en el PIB y la

inflación estimados en los Criterios Generales de Política Económica; así también se consideraron datos del INEGI como cantidad de afiliados al seguro social en estratos por nivel de ingreso de acuerdo a salarios mínimos, y por último se consideraron datos de contribuyentes inscritos en el RFC proporcionados por la SHCP.

11.5 DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO O DECREMENTO DE INGRESOS PÚBLICOS FISCALES ANTES Y DESPUÉS DEL PROYECTO

Con el objeto de proyectar el incremento en la recaudación tributaria que se obtendría con la aplicación del proyecto, se realizaron corridas financieras tanto en el supuesto de que se estableciera la Propuesta como en el escenario que permanecería en caso de no aplicarse. Las corridas financieras se pueden observar en los anexos 2 y 3.

De los resultados se puede observar principalmente, la generación de un incremento en los ingresos tributarios de 2010 respecto a 2004 de 3.0% en relación al PIB, pasando de 10.2% en 2004 a 13.2% en el año de 2010, esto genera un incremento real en los ingresos de \$528 mil 125 millones de pesos o \$775 mil 155 millones de pesos corrientes.

Es importante considerar que de acuerdo a las cifras históricas de recaudación presentadas en el capítulo anterior, los ingresos tributarios de veinticuatro años (1980 a 2004), se incrementaron solamente \$290 mil 286 millones de pesos constantes, por lo que la Propuesta generaría un incremento de 87.4% (\$253 mil 682 millones) en los ingresos tributarios por el período proyectado de seis años (2004 – 2010).

Como puede observarse en la siguiente tabla, en lo que respecta a impuestos indirectos, la recaudación de Impuesto al Valor Agregado para el 2010 se incrementaría con respecto a 2004 en un 182.45% real; el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios un 104.33% y los Impuestos al Comercio Exterior en un 25.14%.

En lo referente a impuestos directos, el Impuesto sobre la Renta se vería incrementado en un 52.66% en términos reales para 2010 y en lo que respecta a Impuesto al Activo, éste sería eliminado como gravamen.

Tabla 11.7 Efectos de las reformas jurídicas propuestas

REFORMA		CAMBIO EN TASA		INCREMENTO ECONÓMICO CON LA REFORMA		% EN RELACIÓN AL PIB		% EVASIÓN		
AÑO		2004 - 2010		millones de pesos constantes	% incremento 2004-2010	2004	2010	2004 - 2010		
IVA	Tasa General	15% - 20%		389,633	182.45%	3.9%	7.0%	La evasión se reduce en 2% cada año, pasando de 36% al 26%		
	Tasa Preferencial	10% - 15%								
	Tasa en Alimentos	0% - 10%								
IEPS	Bebidas Alcohólicas hasta 14 GL	25% - 40%		60,390	104.33%	1.2%	1.5%	-	-	-
	Bebidas Alcohólicas de más de 14GL y menos de 20 GL	30% - 45%								
	Bebidas Alcohólicas de más de 20 GL	60% - 75%								
	Tabacos labrados	100% - 125%								
ICE	General	-	-	1,416	25.14%	0.4%	0.3%	-	-	-
ISR	Personas Físicas	33%	25%	91,896	52.66%	4.5%	4.4%	La evasión es reducida en un 2% por año, pasando del 37.5% en 2004 al 27.5% para 2010		
	Personas Morales	33%	25%							
IMPA	General	1.8%	0.0%	-15,210	-100.00%	0.2%	0.0%	-	-	-
TOTAL				528,125		10.2%	13.2%			

FUENTE: Elaboración propia con base en las proyecciones financieras presentadas en el anexo 2.

* Exenciones que permanecerían en IVA:

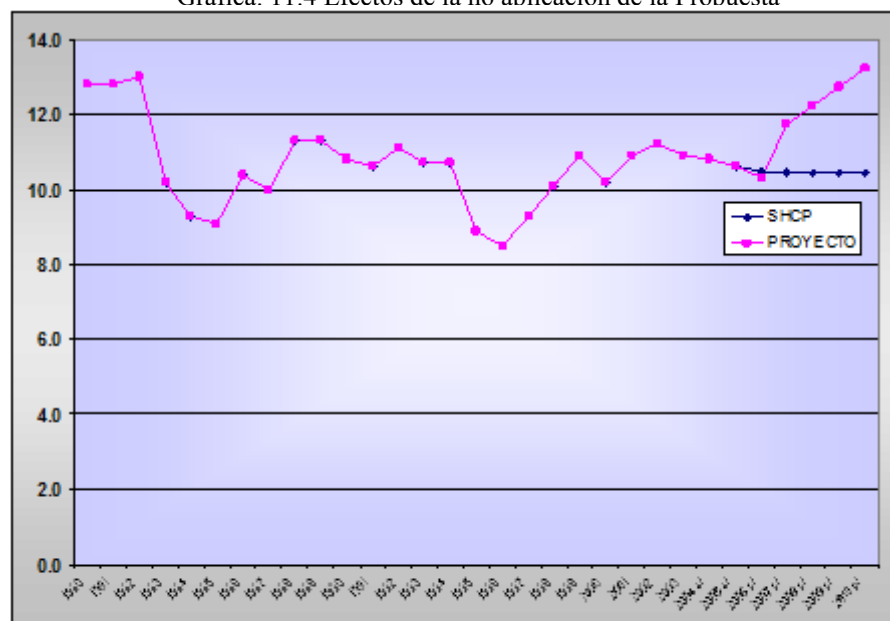
Suelo, bienes muebles usados, moneda nacional y extranjera, lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material; loterías, rifas y sorteos; transporte marítimo internacional, intereses pagados por el sector financiero, seguros de vida, servicios prestados en forma gratuita y los actos realizados por la Federación, DF, Estados y Municipios.

El incremento de 3% en relación al PIB se compone por:

- 2% corresponde al incremento en las tasas
- 0.6% a la disminución de la elusión y evasión y
- 0.4% a la implementación del IVA en alimentos.

Es importante considerar, que de no llevarse a cabo una reforma significativa al Régimen Fiscal Mexicano, los ingresos tributarios crecerían solamente para 2010 un 0.32% en relación al PIB con respecto a 2004. Este efecto se puede observar en la gráfica 11.4, en donde se muestra el porcentaje de ingresos tributarios respecto al PIB en el caso se la aplicación o no de la Propuesta.

Gráfica. 11.4 Efectos de la no aplicación de la Propuesta



el/estimación Ley de Ingresos
p/ cifras proyectadas de acuerdo a la reforma del trabajo.

FUENTE: Elaboración propia con información de Cámara de Diputados delH Congreso de la Unión
(www.crdmex.gob.mx)

Como puede observarse, en caso de no existir una reforma al sistema fiscal, los ingresos tributarios se incrementarían en relación al PIB de 10.13% en el año de 2004 a 10.45% para el año 2010, lo que reflejaría un incremento de \$260 mil 884 millones de pesos constantes o \$453 mil 290 millones de pesos corrientes.

En el caso de que fuera aplicada la reforma, para el año de 2010 los ingresos tributarios representarán un 13.2% del PIB y el régimen fiscal mexicano tendría preeminencia en los impuestos indirectos (IVA, IEPS, ICE), ya que estos representarían un 67% en relación al 33% de impuestos directos (ISR), cumpliendo con el objetivo propuesto en esta investigación de crear una Propuesta de Régimen Fiscal con Preeminencia de impuestos indirectos con la consecuente desgravación de los directos.

CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO

En este capítulo se establecieron los antecedentes de las reformas realizadas a los ordenamientos fiscales en los últimos cinco años, se presentó la Exposición de Motivos y al reforma a las leyes fiscales y por último se estableció la proyección financiera respecto a la recaudación que se obtendría y al incremento de los ingresos tributarios en relación al PIB de 2004 a 2010 de 3%, el cual resultó de un 2% por la modificación de las tasas, 0.7% por la reducción en la evasión y elusión y un 0.3% por la implementación del IVA en alimentos.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El desarrollo de este trabajo me brindó la oportunidad de investigar y conocer a un nivel analítico, todos los aspectos en los que se ven involucrados quienes formulan las políticas fiscales a nivel nacional, los problemas a los cuales se tienen que enfrentar, y los estudios específicos que se tienen que llevar a cabo para efectuar reformas a los ordenamientos jurídicos que conforman el marco del sistema fiscal mexicano.

En relación al tema de investigación existen una gran cantidad de antecedentes históricos, mismos que fueron establecidos en el capítulo1 de este trabajo, donde se expuso que en la antigüedad, los primeros impuestos se pagaban por los contribuyentes en especie con la prestación personal o trabajo físico; posteriormente se establecieron impuestos como la avería, la alcabala, el peaje, el almirantazgo, de los cuales se observa que desde épocas pasadas se daba especial importancia a la aplicación de los impuestos indirectos. Asimismo, durante el periodo de la Edad Media se estableció por primera vez el pago de las contribuciones de manera pecuniaria, **antecedente de la actual forma de pago para ambos tipos de impuestos (directos e indirectos).**

Se observó en el contenido correspondiente al capítulo2, que el establecimiento de un sistema fiscal debe realizarse atendiendo a principios doctrinarios de equidad, proporcionalidad, economía, justicia, eficiencia, neutralidad, competitividad, simplicidad; de lo contrario, se contravienen implicaciones jurídicas entre los sujetos activo y pasivo en la relación tributaria. En este mismo capítulo fue establecida la clasificación de los ingresos en los sistemas fiscales por diversos tratados y se concluyó que **la administración hacendaria de México, en concordancia con lo expuesto por dos autores, clasifica los ingresos en tributarios y no tributarios, siendo el estudio de los primeros el enfoque específico de la Propuesta de Régimen Fiscal de este trabajo de Tesis.**

Posteriormente en el capítulo 3, se especificó la relación que guarda el derecho fiscal, como marco jurídico de los sistemas fiscales, con las demás ramas del derecho y la forma en que cada una de éstas coadyuvan al correcto funcionamiento del régimen fiscal. **Lo anterior sirvió como base a la Propuesta de establecer un sistema fiscal en que los impuestos indirectos tuvieran una mayor proporción que los directos.**

Con el objeto de precisar a quién corresponden las facultades tributarias y la distribución de estas potestades entre los órdenes de gobierno, en el capítulo 4 se estableció la división del Supremo Poder de la Federación y las facultades que otorga la Constitución a cada uno de ellos. Se observó que la Federación funge como el principal recaudador de impuestos en relación a los Estados y Municipios y se planteó la alta dependencia de los dos últimos respecto de los ingresos aportados por la Federación, ya que el 96.7% del total de impuestos que se recauda en México son federales, mientras que el 1.7% corresponde a recaudación estatal y el 1.6% a recaudación municipal. **En caso de implementar la presente Propuesta de Régimen Fiscal y de incrementarse los ingresos federales, las administraciones locales se verían beneficiadas, ya que los impuestos cuya recaudación se aumentaría (IVA e IEPS), forman parte de la Recaudación Federal Participable a las entidades.** En la actualidad existe la posibilidad de descentralizar estos gravámenes.

En el capítulo 5 se establecieron algunas teorías sobre las que se fundamentan los créditos fiscales y se mostró que éstos, de acuerdo a las leyes mexicanas, se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y aprovechamientos. **Lo anterior se expuso para plantear que nuestro objetivo se enfoca al establecimiento de un sistema basado principalmente en los impuestos y no en otro tipo de contribución o crédito fiscal.**

El marco jurídico – fiscal del sistema fiscal mexicano fue mencionado en el capítulo 6, en el que fueron detalladas las leyes y ordenamientos que tienen relación directa con la materia, mismas que fueron objeto de las modificaciones propias de nuestra Propuesta; asimismo, se estableció un panorama del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, sus funciones, órganos y funcionarios que lo integran, ya que **la opinión de estos especialistas fue considerada para evaluar la factibilidad y viabilidad de aplicación de la misma.**

Con el objeto de analizar la efectividad de las reformas fiscales aplicadas en México durante años precedentes, en el capítulo 7 se llevó a cabo un análisis de las principales modificaciones a las leyes fiscales desde el año de 1947; se comparó el porcentaje que representó la recaudación de los ingresos tributarios respecto al PIB y se observó el porcentaje de impuestos indirectos y directos que prevalecía en cada uno de los años. **Se concluyó que los años en que los ingresos tributarios representaron una mayor proporción del PIB, fueron resultado del establecimiento de reformas con incidencia principalmente en los**

impuestos indirectos. Lo anterior, se considera un antecedente favorable para efectos de la Propuesta de Régimen Fiscal.

En el capítulo 8 fue establecida la definición del término “impuesto”, así como los elementos que integran el mismo (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa); se expusieron las diferentes clasificaciones que hace la doctrina de éstos, precisándose que **para efectos de este trabajo de investigación la clasificación utilizada fue la de impuestos directos e indirectos.**

Con el objeto de establecer un análisis del panorama de los ingresos tributarios y en particular de los impuestos directos e indirectos en el ámbito internacional, en el capítulo 9 se analizaron la carga tributaria que establecen los países de la OCDE y algunos de Latinoamérica, las tasas de los principales impuestos y la estructura de los regímenes fiscales, así como los efectos de las tasas de IVA en variables tales como el ahorro, el consumo y la inversión. Se estableció que en el año de 2005, la composición de los impuestos en México como porcentaje del total de ingresos tributarios se conforma por las siguientes proporciones: ISR (45%), IVA (37%), IEPS (11%), ICE (4%), otros (3%). **Con la Propuesta que se realiza, se pretende que el IVA junto con el IEPS representen el mayor porcentaje de la recaudación tributaria.**

De acuerdo al conjunto de información previamente analizada y estudiada, en el capítulo 10 se presentó la metodología del trabajo de investigación. Al respecto, se establecieron dos hipótesis de investigación, una técnico – estadística y otra socio – administrativa.

La primera consistió en probar, de acuerdo a cifras históricas, que **la recaudación respecto al PIB se incrementa si la proporción de impuestos indirectos respecto de los directos es mayor en relación al total de ingresos tributarios.** La prueba para esta hipótesis fue realizada mediante una regresión estadística con cifras de recaudación en México del año de 1980 a 2004.

La segunda hipótesis consistió en probar, utilizando como instrumento de medición una encuesta realizada a especialistas fiscales, que **la Propuesta es viable y factible de ser aplicada.** Se determinó el universo al que se aplicaría la encuesta considerando para ello a los

especialistas encargados de la creación y aplicación de las políticas públicas en el país. La encuesta se remitió vía correo electrónico y las respuestas fueron recibidas por este mismo medio. El capítulo finalizó con los resultados de las encuestas y las recomendaciones que los especialistas consideraron necesario tomar en cuenta en caso de implementar la Propuesta, de lo anterior pudo concluirse que aún y cuando las respuestas indican considerable afinidad con el proyecto y una opinión positiva en relación al funcionamiento de la misma si se realizan los estudios adecuados, no se puede dejar de considerar que principalmente la reforma al IVA es la que puede tener una mayor dificultad, tanto política como social.

Como solución al mencionado efecto regresivo del IVA, los especialistas consideraron de importancia plantear simultáneamente estudios relativos a la implementación de acciones compensatorias para las personas con menores niveles de ingresos.

En el capítulo 11 fueron analizados los antecedentes en específico de los impuestos involucrados directamente con la Propuesta (ISR, IVA, IEPS, IMPAC), así como las principales reformas de los últimos 5 años. **Lo anterior como base para la Propuesta de Decreto que se desarrolló, la cual reforma, adiciona, deroga y establecen diversas disposiciones fiscales, precedido por su propia Exposición de Motivos.** Finalmente se realizó las proyecciones financieras de recaudación propias de la Propuesta y se determinó que **el incremento en la recaudación generaría, del año 2004 al 2010, un incremento de 3% en la proporción de los ingresos tributarios en relación al PIB, representando esto \$543 mil 968 millones de pesos a precios constantes de 2004.**

Por lo anterior, puede afirmarse que los objetivos generales del estudio fueron cumplidos de acuerdo a lo siguiente:

- Se probó estadísticamente, de acuerdo a cifras históricas, que la recaudación tributaria se incrementa si los impuestos indirectos tienen una mayor proporción respecto a los impuestos directos.
- Se estableció una Propuesta de modificación a las leyes fiscales (ISR, IMPAC, IVA, IEPS) en lo que se refiere a base gravable, tasas, exenciones, acreditamientos, etc.

- Se analizó la factibilidad y viabilidad de la aplicación de la Propuesta mediante la realización de encuestas a diversos grupos de especialistas en la materia fiscal con los resultados planteados anteriormente.

Recomendaciones

La implementación de una propuesta como que se presenta este estudio requeriría de una acción de cabildeo con los principales actores políticos, a fin de lograr el consenso social que requiera la misma; asimismo de la definición de medidas compensatorias de ingreso para los estratos de menores ingresos que vieran afectado su nivel de consumo básico. En simultáneo sería de primera importancia realizar las siguientes acciones:

- ✓ Una mayor utilización de los medios electrónicos para el pago.
- ✓ Simplificación de las disposiciones fiscales
- ✓ Fomentar una cultura de pago oportuno y voluntario a través del civismo fiscal.
- ✓ Llevar a cabo actualizaciones constantes al Registro Federal de Contribuyentes, a través de programas implementados por la SHCP.
- ✓ Analizar a través de estudios específicos el efecto regresivo del IVA en las personas con los más bajos niveles de ingresos.
- ✓ Estimar el beneficio que obtendrían las entidades federativas y municipios con la Propuesta.
- ✓ Transparentar en mayor medida el gasto público.
- ✓ Considerar la posibilidad de **etiquetar los recursos extraordinarios** obtenidos con la Propuesta para inversión pública, considerando como base los esquemas correspondientes al FIES (Fideicomiso para la Infraestructura en los Estados) y PAFEF (Programa de Apoyo para el Fortalecimiento de Entidades Federativas).

Por último, se considera importante que la administración federal fomente en universidades, colegios de especialistas, así como en institutos e investigadores independientes, **la realización de estudios de investigación fiscal que promuevan soluciones para alcanzar una mayor eficacia y eficiencia en los esquemas de finanzas públicas.**

BIBLIOGRAFÍA

1. Acosta Romero, M. (1993). *Teoría General del Derecho Administrativo*. México: Editorial Porrúa.
2. Aguilar y Caballero, R. (1972). *Elementos de Legislación Fiscal*. México: Ediciones Aguilar.
3. Aguirre P., R. (1996). *Los Tributos Especiales en la Doctrina y la Legislación Mexicana*. México.
4. Álvarez, R. (1980). *La Función de Fiscalización*. México: SHCP.
5. Andreozzi, M. (1951). *Derecho Tributario Argentino*. Buenos Aires, Argentina: Tipográfica Editora.
6. Anguiano Equihua, R. (1968). *Las Finanzas del Sector Público en México*. México: UNAM.
7. Aquino, M. (2000). *La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla*. Extraído el día 2 de septiembre de 2004, de www.monografias.com
8. Arana F. (1980). *Método Experimental para Principiantes*. México: Editorial Joaquín Martiz.
9. Arce G. A. (1994). *Derecho Internacional Privado*. México: Editorial U. de G.
10. Arismendi, V. (1983). *La Política Fiscal y sus Efectos en el Desarrollo Económico*. Revista Tributación, año IX, No. 33, enero-marzo de 1983: Santo Domingo, República Dominicana.
11. Armienta, G. (1977). *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*. México: Textos Universitarios, S.A.
12. Arriola Vizcaíno, A. (2001). *Derecho Fiscal*. (15ª.ed.). México: Editorial Temis.
13. Astudillo, M. (2002). *Revista Momento Económico*. Num. 119: México. p. 22
14. *Ataque a la Pobreza*. (2002). Banco Mundial. Recuperado el 25 de febrero de 2003, de <http://www.worldbank.org>
15. Baldo, A. . (1996). *Impuestos Internos*. Macchi.
16. Banco de México (2003). *Un Comparativo Internacional de la Recaudación Tributaria*. Extraído el 15 de enero de 2005 de <http://www.cursos.itam.mx>
17. Benegas Lynch, A. (2001). *Los Impuestos Progresivos son Regresivos*. Fundación Friederich A. Von Hayek: Argentina. Recuperado el 19 de septiembre de 2002, de <http://www.hayek.org.ar>
18. Betancourt Partida, C. (2002). *El ABC de los Impuestos en México*. México: ECAFSA.

19. Bielsa, R. (1952). *Compendio de Derecho Público*. Tomo III. Buenos Aires, Argentina: Tipografía Llordén.
20. Boeta Vega, A. (1992). *Derecho Fiscal*. México: ECASA.
21. Briseño Sierra, H. (1964). *Derecho Procesal Fiscal*. México: Librería Robredo.
22. Brumbaugh, D. (2001). *El Nivel de Impuestos en los Estados Unidos 1940 – 2000*. Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica. Recuperado el 20 de abril de 2003, de <http://www.senate.gov>
23. Bunge M. (1981). *La Investigación Científica*. (2ª.ed.). Barcelona: Ariel Methodos, S.A.
24. Bunge M. (1995). *La Ciencia su Método y su Filosofía*. México: Nueva Imagen.
25. Burgoa, I. (1951). *El Juicio de Amparo*. México: Editorial Porrúa.
26. Burgoa, I. (1979). *Derecho Constitucional Mexicano*.
27. *Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión*. Sitio en internet: www.cddhcu.gob.mx, www.diputados.gob.mx, gaceta.diputados.gob.mx
28. Carbajo, A. (2002). *Impuestos Indirectos, Perjuicios Directos*. Expansión Directo, Argentina. Recuperado el 16 de marzo de 2003, de www.expansiondirecto.com
29. Cárdenas Elizondo, Francisco. (1997) *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*. (2ª.ed.). México: Editorial Porrúa.
30. Carrasco Iriarte, H. (2000). *Derecho Fiscal Constitucional*. México: Oxford University Press.
31. Carrillo Flores, A. (1959). *La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración En México*. México: Editorial Porrúa.
32. Castillo Velasco, J. (1874). *Ensayo de Derecho Administrativo Mexicano*. México.
33. Chapoy Bonifaz, D. (1997). *Panorama del Derecho Financiero*. México: McGraw-Hill.
34. Chávez Presa, J. & Mario Gabriel Budebo. (2000). *Logros y retos de las finanzas públicas en México*. Chile: División de Desarrollo Económico de la CEPAL. Extraído el 10 de febrero de 2005 de <http://www.eclac.cl/publicaciones/DesarrolloEconomico/1/lcl1381/lcl1381e.pdf>
35. *Código Fiscal de la Federación*.
36. *Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)*. Sitio en internet: www.cepal.org
37. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.
38. Cortina, A. (1976). *La Obligación Tributaria y su Causa*. México.
39. *Convocatoria para la Primera Convención Nacional Hacendaria*. (2003). México.
40. *Criterios Generales de Política Económica 2004*. México:SHCP.

41. *Criterios Generales de Política Económica 2005*. México: SHCP.
42. *Crónica Gráfica de los Impuestos en México*. México: Servicio de Administración Tributaria. Extraído el 16 de septiembre de 2003 de <http://www.sat.gob.mx>
43. Dalton, H. (1953). *Principios de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Editorial De Palma.
44. De Juano, M. (1963). *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. (3 vols.). Rosario: Editorial Molachino.
45. De La Torre Villa, E. & Ramiro De Anda Navarro. *Metodología de la Investigación*. México: Editorial Mc-Graw Hill.
46. De la Garza, S. (1968). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
47. De La Garza, S. (1992). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
48. De Pina Vara, R. (1970). *Diccionario de Derecho*. (2ª. Ed.) México: Editorial Porrúa.
49. *Derecho Procesal Fiscal*. (1999) México: Themis.
50. *Devolución de Impuestos Indirectos Compatibles con la OMC*. Cámara de Industrias del Uruguay. Recuperado el 8 de abril de 2003, de <http://www.ciu.com.uy>
51. *Diccionario UNESCO Ciencias Sociales*. Tomo I.
52. Dublán, M. (1975). *Derecho Fiscal*. México: UNAM
53. Due, J. & Ann F. Friedlaender. (1977). *Análisis del Sector Económico de los Impuestos y del Sector Público*. Buenos Aires, Argentina: Editorial El Ateneo. pp. 277 – 349.
54. Einaudi, L. (1955). *Principios de Hacienda Pública*. España: Editorial Madrid Aguilar.
55. *El Federalismo Fiscal en México*. (2001) México: Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. Extraído el 4 de enero de 2005 de <http://www.senado.gob.mx>
56. *Estudio Contable de los Impuestos*. Universidad Autónoma Indígena de México: Sinaloa, México. Extraído el 17 de agosto de 2004, de <http://www.uaaim.edu.mx>.
57. Faya Viesca, J. (1979). *Administración Pública Federal*. México: Editorial Porrúa.
58. Fernández Martínez. (1998). *Derecho Fiscal*. Editorial McGraw-Hill.
59. Flores Zavala, E. (1991). *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Editorial Porrúa.
60. Flores Zavala, E. (1959). *Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Editorial Porrúa.
61. Fraga, G. (1968). *Derecho Administrativo*. (12º.ed.). México: Editorial Porrúa.
62. Fraga, G. (1978). *Derecho Administrativo*. (18ª.ed) México: Editorial Porrúa.
63. Frenkel, J. & Assaf Razim. (1992). *Fiscal Policies and the World Economy*. (3ª. ed.). Estados Unidos: Cambridge University Press. pp. 315 – 321

64. Frenkel, J. & Assaf Razim. (1991). *International Taxation in an Integrated World*. Estados Unidos: Cambridge Mass. pp. 21 – 39
65. García Avilés A. (1997). *Introducción a la Investigación Científica*. (2ª.ed.). México: Plaza y Valdez Editores.
66. García, T. (1968). *Introducción al Estudio del Derecho*. (17º.ed.). México: Editorial Porrúa.
67. García, T. (1953) *Apuntes de introducción al estudio del Derecho*. México: Editorial Porrúa.
68. Garza, S. De La. (1947). *El Municipio: Historia, Naturaleza y Gobierno*. México: Ed. Jus.
69. Garza, S. (1949). *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*. México: Editorial Cultural.
70. Giannini, A. (1945). *Istituzioni De Diritto Finanziario*. Milano: Giuffrè.
71. Giuliani Fonrouge, C. (1973). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: Editorial De Palma.
72. Glosario de términos de la Normateca del Instituto Nacional de Geografía, Estadística e Informática de México. Sitio en internet: <http://ci.inegi.gob.mx/normateca/glosario.htm>
73. Gobrecht, H. (2000). *Los Secretos de un Sistema Tributario Eficiente y Moderno*. El Observador Económico, Nicaragua. Recuperado el 20 de febrero de 2003, de <http://www.elobservadoreconomico.com>
74. González Cano, H. (2001). *Sistema Actual de la Tributación en los Países Miembros de MERCOSUR*. Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado el 9 de abril de 2003, de <http://www.iadb.org>
75. Granados, M. (2002). *Impuestos Sobre la Renta. Personas Físicas no Empresarias*. México: Ecafsa.
76. Grizziotti, B. (1959). *Principios de la Ciencia de las Finanzas*. 2ª. Parte, Cap. X, secciones III y VI. Argentina: Editorial Depalma.
77. Hansen, A. (1945). *Política Fiscal y Ciclo Económico*. México: Fondo de Cultura Económica. pp. 109 – 118
78. Hernández Sampieri R. (1995). *Metodología de la Investigación*. México: Mc-Graw Hill.
79. Hessen J. (1985) *Teoría del Conocimiento*. (9ª.ed.). México: Editores Mexicanos Unidos, S.A.

80. Hicks, U. (1967). *La Financiación del Desarrollo*. Barcelona, España: Editorial Labor. pp. 80 – 108
81. Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática. Portal en Internet: www.inegi.gob.mx
82. Instituto Nacional para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. (INDETEC). Sitio en Internet: www.indetec.gob.mx
83. Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. (2º.ed.). Buenos Aires, Argentina: Liceo Profesional Cima .
84. Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (2ª.ed.) Argentina: Editorial Cangallo.
85. Jáuregui, L. (2003). *Del Mercantilismo al Liberalismo: la transición fiscal en México de la Colonia al período nacional*. México: SHCP. Recuperado el 23 de marzo de 2004 de www.shcp.gob.mx
86. Jiménez González, A. (2001). *Lecciones de Derecho Tributario*. (7ª.ed) México: ECAFSA.
87. Jorratt De Luis, M. (1996). *Evaluación de la Capacidad Recaudatoria del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria*". Documento preparado para la Conferencia Técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios. Vierbo: Italia. Tomado de la publicación Trimestre Fiscal. (1998) No. 63 de Indetec: México.
88. Jurisprudencia 118. *Gastos Públicos*. (Quinta Época). Pag. 155, Sección Primera. Volumen 2ª. Sala. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. En compilación de fallos de 1917 a 1954 (apéndice al Tomo CXVIII). Se publicó con el mismo título. No. 510, p. 962.
89. Kaplan M. (1975). *Ciencia y Sociedad y Desarrollo*. México: UNAM.
90. Keynes, J. (1983). *Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero*. México: Fondo de Cultura Económica.
91. *La Economía Mexicana en Cifras*. (1968) (1976) (1988) (1995). México: NAFINSA.
92. *La Política Fiscal en la Unión Europea*. (2000). La Unión Europea en Línea. Recuperado el 14 de mayo de 2003, de http://europa.eu.int/index_es.htm
93. *La Política Tributaria en la Comunidad Andina*. (2001). Comunidad Andina. Recuperado el 16 de mayo de 2003, de <http://www.comunidadandina.org>
94. Laubadère, A. (1967). *Droit Administratif*. París, Francia: Librairie Générale de Droit de Jurisprudence.

95. Laure, M. (1960). *Tratado de Política Fiscal*. Madrid, España: Editorial Derecho Financiero.
96. *Ley Aduanera 2005*.
97. *Ley de Amparo*.
98. *Ley de Coordinación Fiscal 2005*.
99. *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2003*.
100. *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2004*.
101. *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2005*.
102. *Ley del Impuesto sobre la Renta 2001 – 2005*.
103. *Ley del Impuesto al Valor Agregado 2001 - 2005*.
104. *Ley del Impuesto al Activo 2001 – 2005*.
105. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios 2001 – 2005*.
106. *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*.
107. *Leyes Fiscales de 1987 y su Exposición de Motivos*.
108. Lynn, N. (1999). *La Administración Pública*. México: Fondo de Cultura Económica.
109. Lorente J. (2001). *Crecimiento Económico y Tributación*. Moneda El Periódico Financiero, Centroamérica. Recuperado el 14 de mayo de 2003, de <http://monedacr.terra.com>
110. Loría Díaz, E. (2002). *Problemas Estructurales del Sistema Impositivo y Propuestas de Reforma Tributaria en México*. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Recuperado el 28 de marzo de 2003, de <http://www.cddhcu.gob.mx>
111. *Manual de Estilo de Publicaciones*.(2002). (M. Chávez, Trad.) (2ª.ed.). México: El Manual Moderno. Traducción de: Publication Manual of the American Psychological Association (5ª.ed.).
112. Margáin Manautou, E. (1983). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. (7ª.ed.). México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
113. Margáin Manautou, E. (1980). *Nociones de Política Fiscal*. México: Editorial Universitaria Potosina.
114. Marichal, C. (2003). *Crónica de los Impuestos en México*. México: SHCP. Recuperado el 20 de mayo de 2003, de www.shcp.gob.mx
115. Marichal, C. (2003). *Los Orígenes del Sistema Fiscal en México: del imperio azteca al imperio español, siglos XVI-XVIII*. México: SHCP. Recuperado el 15 de febrero de 2004, de www.shcp.gob.mx

116. Márquez, G. (2003). Impuestos sobre el comercio exterior: del Porfiriato a la crisis de 1929. México: SHCP. Recuperado el 19 de marzo de 2004, de www.shcp.gob.mx
117. Martínez López, L. (1959). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
118. Mendieta Alatorre A. (1979). *Métodos de Investigación y Manual Académico*. (11ª.ed.). México: Editorial Porrúa.
119. *Modelos de Recaudación Fiscal*. (2003). Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República: México. Extraído el 18 de agosto de 2004 de www.senado.gob.mx
120. Moreno Rodríguez, R. (1980) *La administración pública federal en México*. México: UNAM. p.175-176.
121. Musgrave, R. (1992). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. (5ª.ed.). Mc-Graw Hill.
122. Myrdal, G. (1948). *Efectos Económicos de la Política Fiscal*. Editorial Madrid Aguilar. pp. 42 – 51
123. Nava Negrete, A. (1959). *Derecho Procesal Administrativo*. México: Editorial Porrúa.
124. Organización de Estados Americanos. (1978). *Fuentes del Derecho Tributarios Aduanero*. Revista Tributación, no. 13. Año IV, Vol. IV. Oficina Nacional de Presupuesto: Santo Domingo, República Dominicana. Tomado de la publicación Trimestre Fiscal. (1994) No. 45 de Indetec: México.
125. Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (OCDE). Sitio en internet: www.oecd.org
126. Ortega, J. (1946). *Apuntes de Derecho Fiscal*. Monterrey, México: ITESM.
127. Ortiz Guerrero N. (2001). *La Elaboración de los Proyectos de Investigación*. Recuperado en Octubre de 2002, de <http://www.monografias.com>
128. Pardinas F. (1973). *Metodología y Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales*. México: Siglo XXI.
129. Paura, J. (1998) *Tesis de Maestría: Análisis de la Exención, su aplicación y efectos en el IVA*. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UANL.
130. *Petróleos Mexicanos*. Sitio en internet: www.pemex.gob.mx
131. Porras y López, A. (1977). *Curso de Derecho Fiscal*. México: Editorial Textos Universitarios, S.A.
132. Porras y López, A. (1969). *Derecho Procesal Fiscal*. México: Textos Universitarios.
133. Pugliese, M. (1946). *Instituciones de Derecho Financiero*. México: Traducción Española.

134. *Reforma Fiscal: Hechos Estilizados a Nivel Internacional*. (2000). Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México. Recuperado el 23 de marzo de 2003, de <http://www.shcp.gob.mx>
135. *Resolución Miscelánea Fiscal para el Ejercicio Fiscal 2004*. México: Editorial ISEF.
136. *Revenue Canada: Salient Aspects and Future Trends*. (1998). Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado el 2 de mayo de 2003, de <http://www.iadb.org>
137. Rivero, J. (1962). *Derecho Administrativo*. (2ª.ed) París: Editorial Dalloz.
138. Rodríguez Bereijo, A. (1976). *Introducción al Derecho Financiero*. Estudios de Hacienda Pública; Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, España. pp. 145-172. Tomado de la publicación Trimestre Fiscal. (1994) No. 45 de Indetec: México.
139. Rodríguez Lobato, R. (1998). *Derecho Fiscal*. (2ª.ed). México: Editorial Oxford.
140. Rojas Soriano R. (1989). *Investigación Social: Teoría y Praxis*. (4ª.ed.). México: Plaza y Valdés.
141. Sainz de Bujanda. (1967). *Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Notas de Derecho Financiero*. Tomo I, volumen 2º. Madrid, España: Universidad de Madrid.
142. Sáinz De Bujanda, F. (1975). *Notas de Derecho Financiero*. Madrid, España.
143. Sánchez Gómez N. (1999). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
144. Sánchez González, J. (2001). *La Administración Pública como Ciencia*. México: Plaza y Valdés Editores.
145. Sánchez León, G. (1980). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Cárdenas Editor y Distribuidor.
146. Sánchez Piña, J. (1984). *Nociones de Derecho Fiscal*. México: Editorial Pac.
147. Santaella, J. (2000). *La viabilidad de la política fiscal: 2000-2025*. Centro de Economía Aplicada del ITAM: México. Extraído el 25 de agosto de 2004 de www.itam.mx
148. Schelmeles C. (1998). *Manual para la Presentación de Anteproyectos e Informes de Investigación*. México: Harla y Row Publishers.
149. Schmolders, G. (1961). *Sistema y Sistemática Impositivos*. En Tratado de Finanzas, obra publicada bajo la dirección de Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark. Buenos Aires, Argentina: Editorial el Ateneo. (Origen Alemán 2ª.ed. 1956). Tomo II. P. 302.
150. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XLI.
151. SHCP (2002). *Balance Fiscal en México, definición y metodología*. Citado en el Trabajo Preparatorio No. 2 "Principios y Lineamientos Generales de Política Económica y Hacendaria en México de la Convención Nacional Hacendaria. (Febrero 2004).

152. SHCP (2004). Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública del tercer trimestre de 2004.
153. Silva Cimma, E. (1968). *Derecho Administrativo*. (3ª.ed) Chile: Ed. Editorial Jurídica.
154. Sinclair, P. (1991). *Taxation Private Information and Capital*. New York: Clarendon Press Oxford. pp. 281 – 291
155. *Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*. Sitio en internet: www.sncf.gob.mx
156. Slemrod, J. (1999). *Tax Policy in the Real World*. Estados Unidos: Cambridge University Press. pp. 111 – 113
157. Smithies, A. & Butters. (1959) *Lecturas sobre Política Fiscal*. España: Madrid Revista
158. Sobarzo, H. (2002). *Aspectos Teóricos de la Base Tributaria*. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Recuperado el 28 de marzo de 2003, de <http://www.cddhcu.gob.mx>
159. Stamp, J. *The Principles of Taxation*. MacMillan & Co. pp. 2 – 5
160. Smith, A. (1956). *La Riqueza de las Naciones*. Madrid: Ediciones Aguilar.
161. Smithies, A. (1959). *Lecturas sobre Política Fiscal*. España: Madrid Revista de Occidente. pp. 384 – 421
162. Solórzano y Pereyra, Dr. Don Juan de. (1736). *Libro 6º de la Política Indiana*. Madrid.
163. Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Tesis y Jurisprudencias*. Extraídas del sitio en internet: <http://www.scjn.gob.mx>
164. Tamayo y Tamayo M. (2001). *El Proceso de la Investigación Científica*. México: Editorial Limusa, SA de CV.
165. *Taxation in France*. (2001). KPMG Consulting. Recuperado el 15 de mayo de 2003, de www.us.kpmg.com
166. Tépath Marcial, R. (2003). *Problemas Estructurales del Sistema Impositivo y Propuesta de Reforma Tributaria en México*. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión: México. Extraído el 16 de julio de 2004, de www.cddhcu.gob.mx
167. Tesis: *Leyes y Reglamentos. Características distintas entre ambos*. (1973). Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte. Segunda Sala.
168. Trabajo Definitivo No. 1 “*Marco de Referencia Teórico-Conceptual sobre los temas de la Convención*”. Presentado por la Convención Nacional Hacendaria en febrero de 2004. México.
169. Uckmar, V. *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*. Extraído de <http://www.uckmar.com/opinion/index.htm>

170. Vedel, G. (1973). *Droit Administratif*. (5ª.ed.) París: Presses Universitaires de France. p.47
171. Velarca Hernández, A. (2003). *Los impuestos en México y sus efectos en la distribución del ingreso*. ITAM: México. Recuperado el 17 de agosto de 2004, de <http://www.itam.mx>.
172. Vial, J. (1995). *Efectos Fiscales de la Política de Comercio Exterior*. Banco Interamericano de Desarrollo. Recuperado el 14 de mayo de 2003, de <http://www.iadb.org>
173. Vicente, D. (1813). *Incompatibilidad de la Constitución Española*. Cádiz, España: DRM.
174. Villegas, Héctor B. (1973). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.
175. Villegas Basavilbaso, B. (1949). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina. Tipográfica Editora.
176. Villoro Toranzo, M. (1975). *Derecho Público y Derecho Privado*. México: Facultad de Derecho UNAM. pp. 415-438.
177. Waline, M. (1963). *Droit Administratif*. (9ª.ed) Francia: Ed. Editions Sirey.
178. Wonnacott, P. & Ronald Wonnacott. (1997). *Macroeconomía*. México: Editorial McGraw-Hill.
179. Wonnacott, P. & Ronald Wonnacott. (1997). *Microeconomía*. México: Editorial McGraw-Hill.
180. Zanobini G. (1954) *Principios Generales del Derecho Administrativo*. Milano: Giuffré Editores.

ANEXOS

REFORMAS PLANTEADAS EN LAS CONVENCIONES FISCALES

Anexo 1

Reformas planteadas en las Convenciones Fiscales

AÑO	PROPUESTAS
1925	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Establecimiento por primera vez de un esquema de competencias fiscales entre la Federación y los estados. ➤ Introducción del Impuesto sobre la Renta a cargo de la Federación.
1933	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Elevar a rango constitucional la delimitación de facultades impositivas en los tres niveles de gobierno. ➤ Sentó las bases para las reformas constitucionales de los años 1934 y 1942, las cuales se refieren al establecimiento del impuesto sobre energía eléctrica como competencia federal y la facultad de la Federación para establecer contribuciones sobre los recursos naturales comprendidos en el artículo 27 de la Constitución.
1947	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Aceptación de que los ingresos de cada uno de los niveles gubernamentales deben provenir tanto de impuestos propios como de participaciones de impuestos establecidos, administrados o recaudados por cualquiera de los otros niveles. ➤ Señalar como ingresos privativos de la Federación los derivados de la renta, a cambio de otorgar una participación a los estados en el rendimiento de este impuesto.

FUENTE: Elaboración propia con base en el Estudio del Senado de la República *El Federalismo Fiscal en México* (2001)

CORRIDAS FINANCIERAS

Anexo 2

CONSIDERACIONES

- Decremento en las Tasas de ISR del 30% al 25%
- Reducción de la evasión en ISR del 37.5% al 27.5%
- Incremento en las tasas de IVA del 15% al 20% y del 10% al 15%.
- Tasa del 6% de IVA en alimentos
- Reducción de la evasión del 36% al 26%.
- Incremento en las tasas de IEPS para bebidas alcohólicas del 25%, 30% y 60% al 40%, 45% y 75%.
- Incremento en tasa de IEPS para tabacos labrados del 110% al 125%
- Estimación del monto que se dejaría de recaudar con la derogación del IMPAC.

CORRIDAS FINANCIERAS

Anexo 3

CONSIDERACIONES

- Estimación de lo que se percibiría de ingresos fiscales si no se considerara ninguna modificación al Sistema Fiscal Mexicano.

HISTÓRICO DE CAMBIOS EN LAS TASAS Y EXENCIONES DEL IVA

1980 – 2005

Anexo 4

PROTOTIPO DE

ENCUESTA

Anexo 5

LISTADO DE RESPUESTAS A LA ENCUESTA

Anexo 6

